

Subjektiv skattepligt



og

Dobbeltbeskatningsoverenskomster

2026



Nedenfor finder du kildeskattelovens §§ 1 og 2 med det indhold bestemmelserne havde den 3. majs 2024 samt ligningslovens § 33 – 33 H med det indhold bestemmelserne havde den 24. november 2025.

Det er muligt at rekvirere en PDF-fil med opdateret (konsolideret) lovtekst pr. købsdatoen ved anvendelse af følgende mail: post@dobbeltbeskatning.dk for kr. 199,95 incl. moms.

Udover dette vil du også finde de dele af lovteksten der er tilkommet siden 1985 understreget. Denne markering vil være bærer af link til de tilhørende lovforarbejder ved Retsinformation. Se eksempel herpå i KSL § 2, stk. 1, nr. 1 og nr. 3 og LL § 33 A, stk. 6.

Ældre dele af lovteksten kan du finde beskrevet i ældre juridisk litteratur som du kan finde på

Juridisk Antikvariat

Endelig vil du finde supplerende fortolkningsbidrag i form af den seneste og aktuelt gældende Juridiske vejledning (aktuelt 2026-2). I denne PDF-fil er 2025-1 gengivet.

Kildeskattelovens §§ 1 og 2 jf. LBK nr. 460 af 03/05/2024

§ 1. Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

- 1) personer, der har bopæl her i landet,
- 2) personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende,
- 3) danske statsborgere, der uden at være omfattet af bestemmelserne under nr. 1 og 2 gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her, medmindre de godtgør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet. Udenlandsk statsborger, der inden sin tjeneste eller sit ophold om bord senest har været skattepligtig her i landet i medfør af bestemmelserne i nærværende paragraf, sidestilles i denne forbindelse med dansk statsborger,
- 4) personer, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner m.v. er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne foran under nr. 1 og 2, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmenværende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer.

Stk. 2. En person, der anses for hjemmehørende i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan kun fratrække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte, jf. dog afsnit I A og pensionsbeskatningslovens § 49.

§ 2. Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

- 1) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Som personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet betragtes også personligt arbejde udført i Danmarks eksklusive økonomiske zone, når det personlige arbejde vedrører etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg. 2. pkt. finder dog kun anvendelse på personligt arbejde udført i Danmarks eksklusive økonomiske zone vedrørende kabler og rørledninger, som fortsætter ind på Danmarks land- eller søterritorium eller har forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af den danske kontinentalsokkels ressourcer eller driften af kunstige øer, installationer og anlæg på den danske kontinentalsokkel.

Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet. Skattepligten omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst

erhvervs i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører en indkomst som nævnt i 6. pkt. arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark. Skattepligten omfatter endvidere vederlag omfattet af den midlertidige ordning som nævnt i § 7, stk. 1, 3.-6. pkt.

2) Erhverver indkomst i form af vederlag for medlemskab af eller som medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lign. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. 1. pkt. omfatter også vederlag for personligt arbejde for en virksomhed vedrørende etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg i Danmarks eksklusive økonomiske zone. 2. pkt. finder dog kun anvendelse på virksomhed i Danmarks eksklusive økonomiske zone vedrørende kabler og rørledninger, som fortsætter ind på Danmarks land- eller søterritorium eller har forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af den danske kontinentalsokkels ressourcer eller driften af kunstige øer, installationer og anlæg på den danske kontinentalsokkel. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

4) Udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten gevinst, tab og udbytte på aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i driftsstedets anlægskapital.

5) Ejer fast ejendom her i landet eller har indtægter af samme eller af her i landet oprettet familiefideikommis, jf. lov nr. 139 af 1. maj 1954 § 2, stk. 1, herunder kapital båndlagt i overensstemmelse med reglerne i § 4 i lov nr. 563 af 4. oktober 1919 eller i § 6 i lov nr. 139 af 1. maj 1954. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21.

6) Erhverver udbytter omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, idet selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 9. og 10. pkt., dog finder tilsvarende anvendelse. 1. pkt. omfatter ikke udbytte fra investeringsselskaber, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, og udbytte fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c. Som skattepligtigt udbytte anses endvidere vederlag i form af andet end aktier i det erhvervende selskab, som en person erhverver ved overdragelse af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer i et koncernforbundet selskab (det erhvervede selskab) til et andet koncernforbundet selskab eller en koncernforbundet fond eller trust (det erhvervende selskab). Som skattepligtigt udbytte anses derudover vederlag i form af andet end aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, som en person erhverver ved overdragelse af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer til selskaber, der på overdragelsestidspunktet i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, jf. selskabsskattelovens § 33 A, stk. 3, hvis personen eller fysiske eller juridiske personer, hvormed den pågældende person har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, efter overdragelsen ejer aktier m.v. i et eller flere af disse selskaber. Som skattepligtigt udbytte anses også vederlag i andet end aktier i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, som en person erhverver i forbindelse med fusion eller spaltning, der ikke er omfattet af fusionsskatteloven, hvis personen eller fysiske eller juridiske personer, hvormed den pågældende person har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, efter omstruktureringen ejer aktier i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber. Ved fastsættelse af, hvornår der foreligger koncernforbundne selskaber, finder ligningslovens § 2 anvendelse. 3.-5. pkt. anvendes dog ikke, hvis personen er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller i et land, som er medlem af EU/EØS, eller som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og de kompetente myndigheder i denne stat

skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Det er en betingelse for anvendelsen af 3. pkt., at der er forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2 mellem personen og det erhvervede henholdsvis det erhvervende selskab, og at det erhvervede selskab og det erhvervende selskab er koncernforbundet som nævnt i ligningslovens § 2.

7) Erhverver indkomst i form af vederlag, der ikke er omfattet af nr. 2, fra en virksomhed som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for virksomheden, jf. dog stk. 13. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

8) Erhverver royalty hidrørende fra kilder her i landet, jf. § 65 C, stk. 4.

9) Erhverver indkomst i form af udbetalinger som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 1 og 2, indkomstskattepligtige udbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 46, stk. 1, indkomst i form af kontante udbetalinger af efterlønsbidrag som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 49 A, stk. 3 og 5, samt indkomst i form af kontante tilbagebetalinger af fleksydelsesbidrag som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 49 B, stk. 3 og 5.

10) Erhverver indkomst her fra landet i form af pensioner i henhold til uafdækkede pensionstilsagn, der ikke omfattes af pensionsbeskatningsloven, eller sum til afløsning af dette pensionstilsagn samt pensioner, rådighedsløn og lignende ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold eller med et tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, herunder kommunale bestyrelser m.v., regionsråd, Folketing, udvalg, kommissioner, råd og lign.

11) Erhverver indkomst her fra landet i form af udbetaling af pensionsopsparing eller pension og andre sociale ydelser udbetalt i henhold til lovgivningen, som ville være skattepligtig for en person omfattet af § 1. 1. pkt. gælder ikke for udbetalinger efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

12) Erhverver indkomst her fra landet i form af arbejdsløshedsdagpenge, sygedagpenge, barseldagpenge og andre ydelser, som træder i stedet for lønindkomst eller indkomst efter nr. 4, og som ville være skattepligtig for en person omfattet af § 1.

13) Erhverver indkomst her fra landet i form af stipendier, der udbetales i henhold til lov om statens uddannelsesstøtte.

14) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (SVU), der udbetales til uddannelsessøgende i henhold til lov om statens voksenuddannelsesstøtte.

15) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig elevstøtte m.m. i henhold til lov om arbejdsmarkedsuddannelser.

16) Erhverver indkomst her fra landet i form af skoleydelse, der udbetales af produktionsskoler i henhold til § 17 i lov om produktionsskoler. Tilsvarende gælder for skoleydelse, der udbetales i henhold til § 47 i lov om institutioner for forberedende grunduddannelse.

17) Erhverver indkomst her fra landet i form af skolepraktikydelse, der ydes til elever efter § 66 k, stk. 1, i lov om erhvervsuddannelser.

18) Erhverver indkomst her fra landet i form af godtgørelse, der ydes efter § 11, stk. 1 og 2, i lov om Arbejdsgivernes Uddannelsesbidrag.

19) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (VUS), der udbetales til uddannelsessøgende i henhold til lov om støtte til voksenuddannelse, jf. § 23, stk. 2, i lov nr. 490 af 31. maj 2000 om statens voksenuddannelsesstøtte.

20) Erhverver indkomst her fra landet i form af elevstøtte, der ydes i henhold til lov om brobygningsforløb til ungdomsuddannelse.

21) Erhverver indkomst her fra landet i form af skoleydelse i henhold til § 3, stk. 3, og § 5, stk. 3 og 4, i lov om erhvervsgrunduddannelse m.v.

22) Erhverver indkomst her fra landet i form af tilskud, som ph.d.-studerende modtager fra stipendiegiver til afholdelse af rejseudgifter til studierejser i Danmark og i udlandet, herunder den godskrevne værdi af billetter og lign., når ydelsen berettiger den ph.d.-studerende til supplerende ph.d.-stipendium efter § 52 i lov om statens uddannelsesstøtte, jf. lovbekendtgørelse nr. 789 af 11. september 2003.

23) Erhverver indkomst her fra landet i form af godtgørelse i henhold til lov om godtgørelse ved deltagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse.

24) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig del af tilskudsbevillinger til forskning, der administreres af Forskningsstyrelsen, for så vidt disse ikke er omfattet af nr. 1.

25) Erhverver stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om universiteter (universitetsloven).

26) Erhverver stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om stipendier til visse udenlandske studerende ved korte og mellemlange videregående uddannelser.

27) Erhverver indkomst her fra landet i form af vederlag til domsmænd og nævninge ved domstolene.

Stk. 2. Stk. 1, nr. 1, finder tilsvarende anvendelse for personer og dødsboer, som erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført om bord på skib eller fly med hjemsted her i landet eller for arbejde udført i tilknytning hertil. Med skib eller fly med hjemsted her i landet sidestilles skib eller fly, der har hjemsted på Færøerne, i Grønland eller i udlandet, såfremt det uden besætning overtages til befragtning af dansk rederi eller luftfartsselskab. Skib eller fly med hjemsted her i landet, som uden besætning overtages til befragtning af udenlandsk rederi eller luftfartsselskab, anses ikke for skib eller fly med hjemsted her i landet. Foretages der indeholdelse af skat efter § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk, indrømmes der ikke fradrag for udgifter ved indkomstopgørelsen. Indkomstskattepligten i medfør af dette stykke anses for endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat i henhold til § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk og erlæggelse af arbejdsmarkedsbidrag.

Stk. 3. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når personen eller dødsboet udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag. Ved fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, forstås også aktiviteter, der udøves gennem et fast forretningssted i Danmarks eksklusive økonomiske zone, når de pågældende aktiviteter vedrører etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg. 3. pkt. finder dog kun anvendelse på aktiviteter vedrørende kabler og rørledninger, som fortsætter ind på Danmarks land- eller søterritorium eller har forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af den danske kontinentalsokkels ressourcer eller driften af kunstige øer, installationer og anlæg på den danske kontinentalsokkel.

Stk. 4. Uanset stk. 3 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som personen eller dødsboet udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som personen eller dødsboet, disses nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 5. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af personen eller dødsboet og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af personen eller dødsboet. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i stk. 4. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

- 1) indgås i personens eller dødsboets navn,
- 2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af personen eller dødsboet, eller som personen eller dødsboet har brugsret til, eller
- 3) vedrører levering af tjenesteydelser fra personen eller dødsboet.

Stk. 6. Stk. 5 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for personen eller dødsboet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Stk. 7. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, nr. 4, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller en fysisk eller juridisk person, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.

Stk. 8. Indkomst i et fast driftssted her i landet opgøres som den indkomst, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet. Hvis der er indgået en

dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det pågældende foretagende er hjemmehørende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.

Stk. 9. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 1, 2, 5, 7 og 9-27, og stk. 2 omfatter alene de dér nævnte indtægter. Udgifter kan kun fratrækkes, i det omfang de vedrører disse indtægter, jf. dog stk. 2, 4. og 5. pkt., afsnit I A og pensionsbeskatningslovens § 49.

Stk. 10. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 3, er endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat efter § 48 B og erlæggelse af arbejdsmarkedsbidrag. Tilsvarende gælder for skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 1 og 13-21, når den skattepligtige ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7. Personer, som er omfattet af stk. 1, nr. 3, kan dog vælge at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af stk. 1, nr. 1. Valget skal træffes senest den 1. maj i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres til og med den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb.

Stk. 11. Indkomstskatten i medfør af stk. 1, nr. 6, udgør 27 pct. af de samlede udbytter, medmindre andet følger af 2.-6. pkt. Indkomstskatten udgør 44 pct. af udbyttet af hovedaktionæraktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4, når udbyttets retmæssige ejer er skattemæssigt hjemmehørende i et af de i ligningslovens § 5 H, stk. 2, anførte lande. Indkomstskatten udgør 15 pct. af udbytte, hvis den kompetente myndighed i den stat, i Grønland eller på Færøerne, hvor personen er hjemmehørende, skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Det er en betingelse for anvendelsen af 3. pkt., at personen ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. Hvis personen er hjemmehørende i et land uden for EU, er det endvidere en betingelse, at den pågældende sammen med koncernforbundne parter, jf. ligningslovens § 2, ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. 2.-5. pkt. omfatter også personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i en fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne.

Stk. 12. Indkomstskatten i medfør af stk. 1, nr. 8, udgør 22 pct. af royaltybeløbet.

Stk. 13. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 7, omfatter kun personer, der har været skattepligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1. Det er en betingelse, at personen har eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den virksomhed, der udreder vederlaget. Ved afgørelsen heraf henses, når den udbetalende virksomhed er et selskab m.v., til, om personen ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien i selskabet. Bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse. Er den udbetalende virksomhed personligt ejet, henses til, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af egenkapitalen eller har eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De kriterier, der gælder for aktionærer, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 14. En indkomst omfattes ikke af stk. 1, nr. 1, 1.-7. pkt., og nr. 2, 7 og 10-27, når den udbetales af:

- 1) Fremmede magters herværende diplomatiske repræsentationer og medlemmer af sådanne samt fremmede magters herværende udsendte konsuler.
- 2) En fysisk eller juridisk person, der ikke har hjemting her i landet, medmindre indkomsten optjenes af en person, der opholder sig her i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode. Hvis den, for hvis regning udbetalingen foretages ikke har hjemting her i landet, men udbetalingen foretages af en fysisk eller juridisk person, som er skattepligtig efter stk. 1, nr. 4, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, omfattes indkomsten dog af stk. 1, nr. 1, 1.-7. pkt., og nr. 2, 7 og 10-27.

Ligningslovens §§ 33 – 33 H jf. LBK nr. 1500 af 24/11/2025

§ 33. Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark. Fradragsbeløbet skal dog ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i

fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten.

Stk. 2. Såfremt der med den fremmede stat, med Grønland eller med Færøerne er indgået en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der dog ikke gives fradrag for et større skattebeløb end det, som denne stat, Grønland eller Færøerne efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære.

Stk. 3. Når et indskydende selskab, der er hjemmehørende her i landet, i forbindelse med fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver overdrager aktiver i et fast driftssted eller faste ejendomme, som er beliggende i en anden stat, der er medlem af Den Europæiske Union, til et modtagende selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, nedsættes den danske beskatning ved overdragelsen. Den danske beskatning nedsættes efter stk. 1 og 2 eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den medlemsstat, hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende, med den skat, som denne medlemsstat kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i det faste driftssted eller den faste ejendom ved overdragelsen, såfremt fusionen, spaltningen eller tilførslen ikke var omfattet af direktiv 2009/133/EF.

Stk. 4. Når et indskydende selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og som ved beskatningen her i landet anses for at være en transparent enhed, i forbindelse med fusion, spaltning, tilførsel af aktiver eller aktieombytning overdrager aktiver og passiver til et modtagende selskab, der er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF, nedsættes den danske beskatning ved overdragelsen. Den danske beskatning nedsættes efter stk. 1 og 2 eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den relevante medlemsstat med den skat, som denne medlemsstat kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i det indskydende selskab ved overdragelsen, såfremt selskabet ikke var omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF.

Stk. 5. Hvis et selskab eller forening mv. efter selskabsskattelovens § 5, stk. 7 og 8, ved indkomstopgørelsen skal medregne fortjeneste på aktiver og passiver, nedsættes den danske skat efter stk. 1 og 2 eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den skat, som den pågældende stat, Grønland eller Færøerne kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i et fast driftssted eller en fast ejendom, såfremt det faste driftssted eller den faste ejendom var afstået på samme tidspunkt.

Stk. 6. Hvis en person efter kildeskattelovens § 10, stk. 1, ved indkomstopgørelsen skal medregne fortjeneste på aktiver, nedsættes den danske skat efter stk. 1 og 2 eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den skat, som den pågældende stat, Grønland eller Færøerne kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i et fast driftssted eller en fast ejendom, såfremt det faste driftssted eller den faste ejendom var afstået på samme tidspunkt.

Stk. 7. Skat betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland af sambeskattede selskaber, der ikke er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, kan alene fradrages i den danske skat efter stk. 1. Danske skatter, som er opkrævet hos sambeskattede udenlandske selskaber efter selskabsskattelovens § 2, medregnes i de udenlandske skatter efter 1. pkt. Reglerne i eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster anvendes ikke. Indgår flere selskaber, som er hjemmehørende i samme land, i sambeskatningen, opgøres disse selskabers indkomst samlet. Den samlede indkomstopgørelse efter 4. pkt. omfatter tillige danske selskabers faste driftssteder, som er beliggende i samme land, og som indgår i sambeskatningen, når der lempes for overskud i de faste driftssteder efter kreditmetoden. Vælger et sambeskattet selskab, der har haft underskud, som er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst, og som ikke modsvares af senere års overskud, at undlade at udnytte samtlige sine fradragsmuligheder ved indkomstopgørelsen til fremmed stat, Færøerne eller Grønland, medregnes den herved forøgede udenlandske skattebetaling for det pågældende indkomstår ikke ved beregningen efter stk. 1.

Stk. 8. Stk. 1 gælder ikke med hensyn til lønindkomst, der er omfattet af § 33 A eller af sømandsbeskatningslovens §§ 5-8.

Stk. 9. Fragtskat betalt til en fremmed stat, som overstiger den danske skat, der falder på indkomsten fra den fremmede stat, jf. stk. 1, 2. pkt., kan fremføres til fradrag i skatten i de følgende indkomstår. En fremført fragtskat, jf. 1. pkt., kan kun fradrages i et senere år i det omfang, den med tillæg af den i dette år betalte fragtskat ikke overstiger den danske skat, der i dette år falder på den udenlandske indkomst. Som fragtskat anses skat på bruttofortjenesten ved international skibstrafik.

§ 33 A. Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie el.lign. af en sammenlagt varighed på højst 42 dage erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Nedsættelsen omfatter

ikke den del af lønindkomsten, der kan henføres til arbejde her i landet. Ved opgørelsen af den nævnte 6-månedersperiode anses ophold om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister, jf. lov om beskatning af søfolk, for at være ophold uden for riget. Ophører skattepligten efter kildeskattelovens § 1 inden udløbet af 6-månedersperioden, finder reglerne i denne bestemmelse tilsvarende anvendelse på lønindkomst erhvervet i den periode, hvor skattepligten bestod, såfremt betingelserne i 1. pkt. i øvrigt er opfyldt.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse for lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, såfremt erhververen af den nævnte lønindkomst modtager ydelser efter § 7, nr. 15, eller § 9 A. Tilsvarende finder stk. 1 ikke anvendelse for lønindkomst erhvervet fra den danske stat eller anden offentlig myndighed, hvis lønnen er fastsat i henhold til en kollektiv aftale og det ikke udtrykkeligt fremgår af denne aftale, at lønnen er fastsat under hensyn til lempelse efter stk. 1.

Stk. 3. Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person, der ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, tillagt Danmark beskatningsretten til indkomsten, nedsættes den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Tilsvarende gælder for personer udsendt til udførelse af systemeksport for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed.

Stk. 4. Skatteministeren kan fastsætte regler om henstand med opkrævning af skatten.

Stk. 5. Stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse på dødsboer omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2.

Stk. 6. Ved anvendelse af stk. 1 kan personen vælge at se bort fra ophold her i riget fra og med den 9. marts 2020 til det tidspunkt, hvor arbejdet genoptages i det land, hvor arbejdet normalt udføres, dog senest til og med den 30. juni 2020. Valget medfører, at arbejde her i riget, der ikke er nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ikke afbryder udlandsopholdet. Nedsættelsen af den samlede indkomstskat efter stk. 1 og 3 omfatter ikke den del af lønindkomsten, der kan henføres til den angivne periode. Valget skal træffes senest den 1. maj 2021 og kan omgøres til og med den 30. juni 2022.

§ 33 B. (Ophævet)

§ 33 C. (Ophævet)

§ 33 D. ¹⁵⁾ Overskud eller underskud i et fast driftssted i en fremmed stat behandles efter reglerne i stk. 2-4, hvis Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af overskud i det faste driftssted efter eksemptionsmetoden. Med fast driftssted i en fremmed stat sidestilles fast ejendom i en fremmed stat. Såfremt en person eller et selskab mv. har flere faste driftssteder i samme stat, anses de i denne henseende som et fast driftssted. Som underskud anses også benyttelse af indskud på etableringskonti og iværksætterkonti til forlods afskrivning på et aktiv. Ved eksemptionsmetoden forstås, at Danmark skal nedsætte den danske skat med den del deraf, som efter forholdet mellem overskuddet i det faste driftssted og den samlede beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten uanset størrelsen af den skat, der er betalt til den fremmede stat.

Stk. 2. Har en person eller et selskab mv. ved opgørelsen af skattepligtig indkomst foretaget fradrag for underskud i et fast driftssted i en fremmed stat, skal der i efterfølgende indkomstår, hvor der er overskud heraf, eller hvor det faste driftssted eller en del heraf afhændes eller ophører, ske genbeskatning af et beløb svarende til det tidligere fradragne underskud. I efterfølgende indkomstår skal der ved opgørelsen af skattepligtig indkomst medregnes et beløb svarende til det fradragne underskud, indtil der er sket beskatning af et beløb svarende til det fradragne underskud. Der skal dog højst medregnes et beløb svarende til overskud eller fortjeneste i det faste driftssted, som medregnes ved indkomstopgørelsen eller skatteberegningen for samme indkomstår.

Stk. 3. Har en person eller et selskab mv. underskud i fast driftssted i en fremmed stat, kan dette underskud kun fradrages ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, i det omfang underskuddet overstiger overskud eller fortjeneste i det faste driftssted for tidligere indkomstår, som ikke er indgået ved beregningen efter stk. 2 eller dette stykke.

Stk. 4. Reglen i stk. 2 om genbeskatning af tidligere fradragne underskud og reglen i stk. 3 om begrænsning af fradrag for underskud gælder dog ikke, i det omfang overskuddet eller fortjenesten for efterfølgende henholdsvis tidligere indkomstår modsvares af personens eller selskabets negative indkomst ved anden virksomhed i samme indkomstår.

Stk. 5. Ophører selskabet med at være skattepligtigt efter § 1, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7, skal fratrasket underskud, der ikke modsvares af senere års overskud, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Stk. 1, 2.-4. pkt., finder tilsvarende anvendelse. 1. pkt. finder ikke

anvendelse, hvis selskabet umiddelbart efter ophøret af skattepligt omfattes af sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Stk. 6. Eventuelt underskud, der ikke er genbeskattet efter stk. 1-4, medregnes ved opgørelsen af den tidligere ejers skattepligtige indkomst, hvis det faste driftssted er solgt til et selskab, som den tidligere ejer alene eller sammen med koncernforbundne selskaber mv. inden 5 år efter salget opnår kontrol over, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Tilsvarende gælder, hvis en fast ejendom inden 5 år efter salget generhverves af den tidligere ejer eller et hermed koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

Stk. 7. Stk. 2 finder ikke anvendelse på afhændelser og ved ophør, når et selskab fusionerer efter reglerne i fusionsskatteloven, hvis underskud for det faste driftssted efter udenlandske regler overføres til det modtagende selskab og det modtagende selskabs overskud beskattes her i landet efter lovgivningens almindelige regler. I så fald foretages genbeskatning af underskud og fradragsbegrænsning efter stk. 2 og 3 hos det modtagende selskab.

§ 33 E. ¹⁶⁾ (Ophævet)

§ 33 F. Ved beregning af den maksimale nedsættelse af dansk skat, enten i henhold til reglerne i ligningslovens § 33 eller i henhold til bestemmelserne i en med fremmed stat, med Grønland eller Færøerne indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der ved opgørelsen af den indkomst, der oppebæres fra udlandet, fratrækkes de udgifter, der anses for at vedrøre sådan indkomst, jf. dog stk. 3.

Stk. 2. Udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst, jf. dog stk. 3.

Stk. 3. Såfremt en eksportør yder lån til sin aftager i forbindelse med kreditsalg af varer mv., skal renteudgifter mv. som nævnt i § 5, stk. 1, i forbindelse hermed ikke fragå ved opgørelsen af den udenlandske indkomst.

§ 33 G. (Ophævet)

§ 33 H. Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan et selskab eller en fond mv., der er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Der ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra fremmede stater, Færøerne og Grønland, der er omfattet af dobbeltbeskatningslempelse efter § 33 eller en tilsvarende bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det beløb, der ses bort fra, overføres i stedet til senere indkomstår efter reglerne i selskabsskattelovens § 12. Hvis der ses bort fra et mindre beløb end de samlede underskud, fordeles beløbet forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder. Sambeskattede selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 og § 31 A, anses for en samlet enhed ved anvendelse af 1.-4. pkt.

Stk. 2. For en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, finder reglerne i stk. 1 tilsvarende anvendelse på underskud, der indgår i virksomhedsordningen.

Den Juridisk vejledning 2025-1

C.F Subjektiv skattepligt og dobbeltbeskatning

Version	2025-1
Resumé	-
Tryksted	Vejledningen er ikke trykt - findes kun på skat.dk
Dokument type	Juridisk vejledning

Indledning

Den juridiske vejledning er opdelt i områder for hver styrelse, som er ansvarlig for egne afsnit. Dette er en konsekvens af, at Skatteforvaltningen består af en række styrelser.

Afsnit C.F Subjektiv skattepligt og dobbeltbeskatning indgår i Skattestyrelsens del af Skatteforvaltningens fælles juridiske vejledning.

Se også

Se også det fælles afsnit [Om Den juridiske vejledning](#).

I afsnittet "Den juridiske vejledning - et bidrag til retssikkerheden" findes en [oversigt](#) over vejledningens hovedafsnit fordelt på de enkelte styrelser.

Bemærk

De formelle regler for Skatteforvaltningens - herunder Skattestyrelsens - område er beskrevet i

- Afsnit [A.A](#) Processuelle regler for Skatteforvaltningens opgaver
- Afsnit [A.B](#) Angivelse og afregning
- Afsnit [A.C](#) Kontrol og straf
- Afsnit [A.D](#) Opkrævning.

Forkortelser

I afsnittet "[Lovforkortelser mv.](#)" findes en liste over

- lovforkortelser
- forkortelser for myndigheder, institutioner mv., som er anvendt i forbindelse med henvisninger til domme og andre afgørelser mv.
- forkortelser for selskabsformer.

Resumé

Indhold

Afsnit C.F Subjektiv skattepligt og dobbeltbeskatning handler om subjektiv skattepligt og dobbeltbeskatning.

- Fuld skattepligt ([C.F.1](#))
- Opgørelsen af den udenlandske indkomst ([C.F.2](#))
- Begrænset skattepligtige, subjektive og objektive regler ([C.F.3](#))
- [LL § 33](#), [LL § 33A](#) og lempelsesberegning ([C.F.4](#))
- Grænsegængerreglerne ([C.F.5](#))
- Forskerskatteordningen ([C.F.6](#))
- Ansatte i EU og internationale organisationer ([C.F.7](#))
- Indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler ([C.F.8](#))
- Dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler ([C.F.9](#)).

Hvad er nyt?

Vejledningen er ajourført med den seneste vedtagne lovgivning og praksis.

Vedr. afsnit [C.F.9.2.14.8.2](#) Norden - Gennemgang af DBO'en, herunder underafsnit [C.F.9.2.14.8.2.1](#) og [C.F.9.2.14.8.2.2](#).

Lov nr. 1176 af 19. november 2024 om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål (Øresundsafalen) afløser den tidligere dansk-svensk grænsegængeraftale (Øresundsafalen).

Loven er indarbejdet i afsnit [C.F.9.2.14.8.2.1](#) Dansk-svensk grænsegængeraftale (Øresundsafalen) - gældende regler.

Tidligere gældende regler er indarbejdet i afsnit [C.F.9.2.14.8.2.2](#) Dansk-svensk grænsegængeraftale (Øresundsafalen) - tidligere regler.

Vedr. afsnit [C.F.9.2.7.7.2](#) Grønland - Gennemgang af DBO'en

Lov nr. 1649 af 30. december 2024 om gennemførelse af tillægsaftaler til den dansk-grønlandske dobbeltbeskatningsaftale.

Loven er indarbejdet i afsnit [C.F.9.2.7.7.2](#) Grønland - Gennemgang af DBO'en.

Loven indarbejder to tillægsaftaler vedrørende ændringer af DBO'ens artikel 3, artikel 10 og artikel 24. Ny artikel 21 B i DBO'en om *Begrænsning af fordele*. Endvidere aftalt, at dagpenge og rejsegodtgørelse, der udbetales af staten, danske regioner og kommuner i forbindelse med udførelsen af offentlige hverv, omfattet af ligningslovens § 9 A, kun kan beskattes i Danmark.

Tema(er)

-

C.F.1 Fuld skattepligt

Indhold

Dette afsnit handler om indtræden og ophør af fuld skattepligt for personer.

Afsnittet indeholder:

- Regel om fuld skattepligt ([C.F.1.1](#))
- Personer med bopæl i Danmark ([C.F.1.2](#))
- 6-måneders ophold i Danmark ([C.F.1.3](#))
- Tjeneste og ophold om bord på danske skibe ([C.F.1.4](#))
- Personer udsendt af stat og kommune mv. ([C.F.1.5](#))
- Indkomstopgørelse ved indtræden og ophør af skattepligt ([C.F.1.6](#))
- Afsluttende ansættelse ved skattepligts ophør ([C.F.1.7](#))
- Personer undtaget fra skattepligten ([C.F.1.8](#))

C.F.1.1 Regel om fuld skattepligt

Der foreligger fuld skattepligt for:

- Personer, der har bopæl her i landet. Se [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1.

- Personer, der opholder sig her i tidsrum af mindst 6 måneder. Se [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 2.
- Danske statsborgere, der gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her. Se [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 3.
- Personer, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner er udsendt til tjeneste uden for riget. Se [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4.

Det følger af den fulde skattepligt, at al skattepligtig indkomst som udgangspunkt skal medregnes ved indkomstopgørelsen, uanset om indkomsten er optjent her i landet eller ikke. Det kaldes globalindkomstprincippet. Se [SL § 4](#).

Skattepligten indtræder fra fødslen.

Afgår en person ved døden, overgår skattepligten til dødsboet. Se [DBSL § 1](#).

Se også

Se også afsnit

- [C.F.1.2](#) om bopæl
- [C.F.1.2.1](#) om dobbeltdomicil
- [C.F.1.3](#) om 6-måneders ophold
- [C.F.1.4](#) om tjeneste og ophold om bord på danske skibe
- [C.F.1.5](#) om personer udsendt af den danske stat og kommuner mv. til tjeneste uden for riget.
- [C.F.7](#) om objektiv skattefrihed.

C.F.1.2 Personer med bopæl i Danmark

Indhold

Dette afsnit handler om fuld skattepligt for personer med bopæl her i landet efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1.

Afsnittet indeholder:

- Hvornår er der bopæl i Danmark? ([C.F.1.2.1](#))
- Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning? ([C.F.1.2.2](#))
- Hvornår ophører skattepligten ved fraflytning? ([C.F.1.2.3](#))

C.F.1.2.1 Hvornår er der bopæl i Danmark?

Indhold

Dette afsnit handler om, hvad der skal til, for at der foreligger bopæl i Danmark.

Afsnittet indeholder:

- Regel.
- Bopæl.
- Helårsbolig.
- Sommerhus mv..
- Subjektive momenter.

- Studerende omfattet af [KSL § 8](#), stk. 2.
- Dobbelt domicil.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv..

Regel

Personer er fuldt skattepligtige, når de har bopæl her i landet. Se [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1.

Bopæl

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

Det er både:

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

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

Helårsbolig

I praksis vil skattepligten efter bopælskriteriet være afhængig af, om personen har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl. Se fx [SKM2016.557.SR](#) og [SKM2019.290.SR](#).

Selv om der er givet dispensation fra bopælspligten, anses personen stadig for at have bolig til rådighed i Danmark. Se fx [SKM2006.212.SR](#) og [SKM2015.756.SR](#).

Det er de faktiske boligforhold, der er afgørende. Andre mere formelle kriterier, fx:

- til- og framelding til folkeregisteret,
- en postadresse eller
- en ansøgning om opholdstilladelse

spiller ikke nogen selvstændig rolle. Se fx LSRM 1981, 99 og skd.1983.65.170.ØLD.

Se også [SKM2024.148.HR](#) og [SKM2024.149.HR](#). Dommene vedrører forskerskatteordningen men bekræfter, at anmeldelse af flytning til folkeregisteret ikke indebærer, at bopælen er opgivet, og der er sket ophør af fuld dansk skattepligt.

Sommerhus mv.

Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl.

Hvis fx et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl. Se [SKM2015.313.SR](#) og [SKM2018.156.SR](#). Spørgsmålet om, hvorvidt sommerhuset i disse tilfælde statuerer bopæl afgøres ud fra en konkret vurdering.

Eksempel

Et sommerhus var ikke godkendt som helårsbolig, men Højesteret fandt, at sommerhuset var egnet til helårsbeboelse, da det var forsynet med telefon, internet, kabel-tv, og da det var i en stand og størrelse, der muliggjorde en helårsbeboelse. Højesteret fandt endvidere efter en samlet vurdering, at borgeren også havde opholdt sig i Danmark i et større omfang, end han havde oplyst,

og at sommerhuset allerede fra tidspunktet for overtagelsen i et ikke ubetydeligt omfang havde været benyttet i forbindelse med varetagelsen af arbejdet, der havde haft karakter af en løbende og regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtrådte derfor ved erhvervelsen af sommerhuset. Se [SKM2016.10.HR](#).

Bemærk

Et sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl for en pensionist, der efter 1 års ejertid efter planloven lovligt kan benytte sommerhuset som bolig hele året.

Se også

Se også [SKM2015.347.SR](#), hvor en sommerbolig på grund af sin stand ikke blev anset for egnet som helårsbolig.

Se også

Se også [SKM2017.357.ØLR](#), hvor et ægtepar ved fraflytningen til Schweiz bl.a. rådede over et sommerhus, der var egnet til helårsbeboelse.

Bopæl kan efter omstændighederne også statueres i forbindelse med

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

Bopæl forudsætter, at personen under en eller anden form - helt eller delvis - har rådighed over en bolig her i landet.

Erhverv alene kan ikke begrunde skattepligt efter bopælsbestemmelsen, se fx [SKM2017.691.SR](#) (om fraflytning).

Se også

Se også afsnit

- [C.F.1.2.2](#) Sommerhus og erhverv (om indtræden af skattepligt)
- [C.F.1.2.3](#) Særligt om sommerhuse (om ophør af skattepligt).

Subjektive momenter

Hvis en person erhverver bopæl i Danmark, anses de subjektive betingelser for opfyldt, når den pågældende tager ophold her i landet. Se [KSL § 7, stk. 1](#). Se afsnit [C.F.1.2.2](#).

De konkrete omstændigheder kan ved fraflytning af Danmark være af en sådan art, at afgørelsen af, om bopælen skal anses for bevaret, må foretages ud fra en samlet vurdering, hvor også personens subjektive hensigter indgår i bedømmelsen.

Mere sekundære momenter, der afspejler en tilknytning til Danmark, fx ejerskab til en her i landet indregistreret bil, medlemskab af foreninger og lignende, tillægges ikke selvstændig betydning, men kan indgå i en samlet bedømmelse. Se [SKM2016.231.SR](#), hvor et udenlandsk registreret køretøj, der står i Danmark, ikke får betydning for, om en person har bopæl i Danmark.

Bopæl forudsætter, at skatteyderen under en eller anden form - helt eller delvis - har rådighed over en bolig her i landet.

Se [SKM2013.543.ØLR](#), hvor hovedbygningen på en landbrugsejendom var uegnet som helårsbolig, og hvor retten efter en samlet vurdering ikke fandt, at personen havde til hensigt til at have hjemsted her i landet.

Skatteydere forklaring om, at denne havde til hensigt at bosætte sig permanent i udlandet, blev konkret ikke tillagt betydning i [SKM2015.750.LSR](#).

Se også

Se også [SKM2015.393.SR](#), hvor det lægges til grund, at det efter omstændighederne er uden betydning, at en person vælger en anden overnatningsmulighed i forbindelse med arbejde her i landet, når den pågældende først har erhvervet bopæl her i landet.

Indtræden og udtræden af skattepligt

For personer, der bor i udlandet, og som erhverver bolig i Danmark, indtræder skattepligten først, når den pågældende tager ophold her i landet. Se [KSL § 7](#), stk. 1.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.1.2.2](#) om indtræden af skattepligt ved tilflytning
- [C.F.1.2.3](#) om ophør af skattepligt ved fraflytning.

Rådighed

Rådighed over helårsbolig forudsætter en rådighed af en vis tidsmæssig udstrækning.

Er en persons rådighed ganske kortvarig, fx under 1-2 måneder, vil den pågældende efter omstændighederne ikke anses for at have erhvervet bopæl her i landet. Afgørelsen heraf vil bero på en vurdering af de konkrete omstændigheder. Se [SKM2022.154.SR](#), hvor kortvarige ophold af 1-2 måneder ikke udgjorde bopæl for spørgeren, hvorimod ophold af en varighed af 3 måneder udgjorde bopæl.

Det kan ved kortere ophold også få betydning, om den pågældende selv har erhvervet personlig ret til boligen, eller om denne er blevet stillet til rådighed af arbejdsgiveren.

Spørgsmålet om rådighed over bolig har særlig betydning, når personer, der er bosiddende i udlandet, opholder sig her i mindre end 6 måneder, og dermed ikke er omfattet af den fulde skattepligt efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 2. Se [SKM2015.26.SR](#), hvor skattepligten efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1, indtræder som følge af, at spørger lejer et værelse i 6 måneder for at udføre arbejde her i landet.

Udenlandske medarbejdere, der under et trænings- og uddannelsesophold selv lejer en lejlighed, vil få bopæl i Danmark, hvis opholdet ikke er kortvarigt (1-2 måneder).

Hvis lejligheden derimod bliver stillet til rådighed af arbejdsgiveren, kan personen efter omstændighederne ikke anses for at have erhvervet bopæl her i landet. I sådanne tilfælde vil det dog være en forudsætning, at medarbejderen har bevaret sin bopæl i hjemlandet, at opholdet er under 6 måneder, at medarbejderen efter endt ophold tager tilbage til hjemlandet og at medarbejderen ikke tager sin familie med til Danmark. Tilsvarende vil en hotellejlighed eller et fast hotelværelse mv., der midlertidigt stilles til rådighed af arbejdsgiveren ikke statuere bopæl her i landet. Se [SKM2011.368.SR](#) om medarbejdere på trænings- og uddannelsesophold i Danmark og [SKM2014.745.SR](#) om medarbejdere, der på midlertidigt arbejdsophold skulle forberede et tilbud. Begge afgørelser omhandler udenlandske arbejdsgivere, der stiller bolig til rådighed for deres medarbejdere i Danmark i forbindelse med en konkret tidsbegrænset aktivitet.

Udenlandske frivillige, som er volontører hos A og B i deres lokalforeninger, og som kommer til Danmark under EU's udviklingsprogram C, fik stillet et klubværelse til rådighed under opholdet.

Klubværelset udgjorde en helårsbolig. Volontørenes ophold i Danmark på 2-12 måneder blev ikke anset for ganske kortvarigt (under 1-2 måneder). Som udgangspunkt ville volontørerne herefter være fuldt skattepligtige. Se [SKM2018.601.SR](#).

Tilsvarende gælder efter omstændighederne også, hvis rådigheden over boligen ikke gælder hele året.

Eksempel

En skatteyder og hans hustru rejste til Spanien, hvor de lejede et hus på helårsbasis. Parret var ansat som lejrchef på en dansk campingplads, hvor de i campingpladsens driftsperiode havde en lille bolig til rådighed, der delvis også benyttedes af andet personale, og som kun lovligt måtte anvendes i perioden 1. april til 30. september. Da boligen i sommerperioden udgjorde eksistensgrundlaget for familien, og da vinteropholdet i Spanien måtte antages at have mere passiv og feriemæssig karakter, fandtes skatteyderen at være omfattet af fuld skattepligt efter bopælsbestemmelsen. Se TfS 1988, 411 LSR og [C.F.1.2.3](#).

Studerende omfattet af [KSL § 8](#), stk. 2

I [SKM2015.685.SR](#) fandt Skatterådet, at studerende, der af en dansk selvejende institution fik betalt stipendier og kollegie- eller hotelværelser, og var underlagt de af institutionen oplyste vilkår, var omfattet af [KSL § 8](#), stk. 2, hvorefter skattepligt først indtræder, når opholdet i Danmark med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere en 365 dage inden for et samlet tidsrum på 2 år. Dermed blev de studerende ikke fuldt skattepligtige som følge af bopælsbestemmelsen i [KSL § 1](#), stk. 1. nr. 1. Den selvejende institution modtog tilskud via Udenrigsministeriet til implementering af stipendieprogrammet og administration af forskningsbistand og var omfattet af lov om internationalt udviklingssamarbejde.

Se også

Se også afsnit [C.F.1.3](#)

Dobbeltdomicil

Hvis en person er fuldt skattepligtig til Danmark og samtidig er fuldt skattepligtig i et andet land, foreligger der en situation med dobbeltdomicil.

Hvis Danmark ikke har indgået en DBO med det andet land, kan Danmark beskatte personens globalindkomst efter [SL § 4](#). Lempelse for betalt skat afgøres i den situation ud fra de interne danske lempelsesregler.

Såfremt der er indgået en DBO med det andet land, er det DBO'en med det pågældende land, der afgør, om det er Danmark eller det andet land, som har beskatningsretten til de enkelte indkomster.

Om Danmark kan beskatte i en sådan situation, afhænger typisk af:

- Hvor den pågældende er skattemæssigt hjemmehørende i henhold til DBO'en.
- Hvor indkomsten er optjent.
- Hvilken form for indkomst, der er tale om.

Bemærk

En person, der anses for hjemmehørende i fremmed stat, Grønland eller Færøerne efter bestemmelserne i en DBO, kan kun fratrække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter DBO'en kan beskatte. Se [KSL § 1](#), stk. 2.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4 om skattemæssigt hjemsted
- [C.F.8.2.2.4.1.2](#) om skattemæssigt hjemsted for fysiske personer med dobbeltdomicil
- [C.F.4](#) om [LL § 33](#), [LL § 33 A](#) og lempelsesberegning
- [C.F.9.2](#) om de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se oversigter i afsnit [C.F.1.2.2](#) og [C.F.1.2.3](#).

C.F.1.2.2 Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

Indhold

Dette afsnit handler om indtræden af fuld skattepligt for personer, der har erhvervet bopæl her i landet.

Afsnittet indeholder:

- Regel.
- Absolutte grænser for opholdets længde.
- Erhvervsmæssig beskæftigelse.
- Sommerhus og erhverv.
- Pensionister, der tilflytter Danmark.
- Ansøgere om opholdstilladelse.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder den fulde skattepligt først, når den pågældende tager ophold her i landet. Kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, anses ikke for ophold i Danmark. Se [KSL § 7](#), stk. 1.

Det er denne regel, der afgør spørgsmålet om skattepligtens indtræden, når en person råder over en helårsbolig. Skattepligten indtræder således ikke kun fordi, den pågældende fx har de stærkeste personlige relationer til Danmark.

Efter bestemmelsen indtræder skattepligten ved en kombination af bopæl og ophold her i landet. I praksis er erhvervelse af bopæl som udgangspunkt ensbetydende med, at den pågældende eller dennes ægtefælle har købt eller lejet sig en bolig her i landet. Men den pågældende kan også have erhvervet bopæl her i landet ved at bo hos forældre mv. Se [SKM2023.151.SR](#), hvor Skatterådet bekræftede, at spørgeren var indtrådt i fuld dansk skattepligt fra det tidspunkt, hvor spørger ankom til Danmark på et familiebesøg. Skatterådet havde herved lagt vægt på, at spørger erhvervede bopæl her i landet ved at bo hos sine forældre og opholde sig uafbrudt her i landet i mere end 3 måneder

Bopæl erhverves ved køb eller leje af helårsbolig, men som udgangspunkt ikke ved køb eller leje af et sommerhus. Hvis personen eller dennes ægtefælle benytter sommerhuset som helårsbolig, behandles sommerhuset på samme måde som en helårsbolig. Se [SKM2015.313.SR](#), [SKM2015.290.SR](#) og [SKM2018.156.SR](#). Det samme gælder benyttelsen af andre boligformer. Om bopæl, se nærmere afsnit [C.F.1.2.1](#).

Det forekommer, at en person, der er fuldt skattepligtig i udlandet, ønsker at blive anset for fuldt skattepligtig i Danmark. En skatteyder kan ikke vælge at blive omfattet af reglerne om fuld skattepligt, hvis betingelserne herfor ikke er opfyldt. Dette kan ofte få konsekvenser for opgørelsen

af den skattepligtige indkomst. Se [SKM2002.230.VLR](#), [SKM2009.482.VLR](#) og [SKM2013.543.ØLR](#).

Absolutte grænser for opholdets længde

Skattepligten indtræder ikke ved et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Efter praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Se skd.1972.21.139.

Overstiger opholdets længde disse grænser, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor personen tager ophold her. Se [KSL § 7](#), stk. 1.

Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes rejsedage ("brudte døgn") som hele dage.

Ophold under de 3 måneder, eller 180 dage, udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre de udøver erhvervsmæssig aktiviteter her i landet. Se nedenfor.

Dette lægges til grund, hvor der er tale om personer, der anses for bosiddende i et andet land på grund af bopæl, familie, arbejde eller statsborgerskab. Her vil opholdene i Danmark naturligt have karakter af "ferie eller lignende". Se [SKM2017.121.BR](#), hvor retten bemærkede, at sagsøgeren ikke havde dokumenteret, at han havde bopæl i og var skattepligtig til Spanien eller noget andet land. Se tillige [SKM2020.509.LSR](#), hvor Landsskatteretten lagde til grund, at en person havde taget ophold i Danmark, selvom skattemyndighederne ikke havde kunnet udarbejde en opgørelse, der viste, at den pågældende havde taget ophold efter KSL § 7, stk. 1, 1. pkt. Personen havde ikke fremlagt dokumentation for, at han havde været fuld skattepligtig til eller haft skattemæssigt hjemsted i andre lande end Danmark. Der blev lagt vægt på en række omstændigheder, herunder at den pågældende havde etableret et bofælleskab her i landet med sin daværende kæreste, og dermed havde helårsbolig til rådighed. I perioden fik personen sit første barn med sin daværende kæreste. Henset hertil og til oplysninger om hans erhvervsmæssige forhold, fandt Landsskatteretten efter en samlet vurdering, at der var en stærk formodning for, at personen havde taget ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1, og at det påhvilede denne at afkræfte dette, hvilket ikke var sket.

Bemærk

Skattepligten kan indtræde i særlige situationer, trods ophold under de nævnte grænser, nemlig når den pågældende ikke har bopæl i eller anden fast tilknytning til et andet land, og derfor opholder sig her i landet i det omfang den erhvervsmæssige beskæftigelse (fx som pilot, sømand, sælger, kunstner mv.) levner praktisk mulighed for det. På den måde er der ikke tale om ferieophold eller lignende i Danmark.

Ægtefælle bosiddende i Danmark

Ægtefællerne skal hver især opfylde betingelserne for indtræden af skattepligt efter [KSL § 7](#), stk. 1. Se [SKM2012.311.LSR](#), [SKM2014.750.SR](#), [SKM2007.353.SR](#) og [SKM2019.65.SR](#).

Hvis personens ophold i Danmark ikke overstiger de 3 måneder/180 dage indtræder skattepligten heller ikke for den pågældende person, selvom boligen benyttes som helårsbeboelse for ægtefællen.

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

Så længe den pågældende holder sig under grænsen for et ophold, der har karakter af "ferie eller lignende" indtræder skattepligten ikke.

Det kan heller ikke forudsættes, at opholdene kun kan anerkendes som feriemæssige, hvis der er tale om en midlertidig ordning.

Erhvervsmæssig beskæftigelse

Der skal foretages en konkret vurdering af, om opholdet har det fornødne præg af ferie eller lignende.

Hvis personen varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet her i landet indtræder skattepligten som udgangspunkt, fordi et sådant ophold ikke er et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende".

Det gælder uanset om den pågældende udøver sit erhverv som fx lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

I praksis er skattepligten indtrådt ved:

- 4 ugers arbejde i sommerferieperioden hos en dansk arbejdsgiver. Se [SKM2002.252.LR.](#)
- Første tjenesterejse i Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser. Se [SKM2006.41.SR.](#)
- Deltagelse i 4 årlige bestyrelsesmøder i et selskab. Se [SKM2009.813.LSR.](#)
- Galleri fra sommerbolig. Se [SKM2006.212.SR.](#)
- 80 årlige erhvervsbetingede overnatninger. Se TfS 1992, 198 LR.

Skattepligten indtræder på det tidspunkt, hvor den pågældende påbegynder sit arbejde. Se [SKM2007.353.SR](#) og [SKM2006.41.SR.](#)

Som udgangspunkt er enhver form for arbejde uforeneligt med "ferie eller lignende", men når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsindtægtsgivende aktiviteter, medfører de ikke, at den fulde skattepligt indtræder, trods rådighed over en bolig her.

Eksempel

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

Enkeltstående arbejde

Egentligt arbejde under opholdet accepteres kun i ganske begrænset omfang. Som følge af Østre Landsrets dom [SKM2012.732.ØLR](#) accepteres det, at en person, der har bopæl her i landet, udfører egentligt arbejde her i landet i maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode. Overstiger arbejdets omfang denne grænse, indtræder skattepligten som hovedregel. Se desuden [SKM2023.422.SR](#), hvor det blev accepteret, at en person deltog i 1- 2 møder årligt her i landet med en varighed på op til 2 dage hver, samlet op til 4 dage årligt.

Bemærk

Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet bevare deres enkeltstående karakter, selv om de tidsmæssigt udstrækker sig ud over 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Dette vil forudsætte, at vedkommende normalt ikke udfører arbejde her i landet, at

det er ekstraordinært, at arbejdet er udført her i landet, og at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.

Eksempel

I [SKM2002.252.LR](#) indtræder skattepligten ikke for en person, der anvender 14 dage af sin sommerferie til forberedelse af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz . Forberedelsen ansås at udgøre en så lille del af personens hovedbeskæftigelse, som var undervisning i Schweiz, at det ikke havde den fornødne karakter af regelmæssig, løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Eksempel

I [SKM2015.61.SR](#) påtænkte en person, der boede i x-land og spillede håndbold for en klub der, at blive medejer af en bolig i Danmark sammen med sin kæreste. Den fulde skattepligt ville ikke indtræde, hvis personen modtog landsholdsspenge i forbindelse med landsholdssamlinger og landskampe her i landet. Da landsholdet stillede indkvartering til rådighed for personen, ville denne ikke opholde sig i boligen i de perioder, hvor kampene og den tilknyttede træning ville finde sted. Under hensyn til de helt særlige omstændigheder havde de enkelte seancer på landsholdet karakter af enkeltstående arrangementer, selvom antallet af arbejdsdage således kunne overstige 10 dage. Der blev også henset til, at personen normalt udførte sit arbejde i udlandet, og at det i sin natur var ekstraordinært at blive udtaget til at spille og træne på landsholdet, og at landsholdet spillede sine kampe i både ind- og udland.

Længden af den enkelte arbejdsdag er uden betydning, når blot arbejdet har karakter af egentlig erhvervsudøvelse. En person kan fx ikke i samme periode arbejde 14 halve dage, uden at skattepligten indtræder.

Enkeltstående møder tæller for en arbejdsdag, uanset mødets varighed.

Skattepligten indtræder dog, hvis aktiviteterne over en længere periode er udtryk for et fast mønster. Det gælder fx, når arbejdet sker som led i en jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejds-mæssige aktiviteter i Danmark.

Egentlige hverv eller ansættelsesforhold, fx som bestyrelsesmedlem eller som ansat i udenlandsk virksomhed med danske kunder, hvor personen skal varetage kundekontakten med de danske kunder, indebærer et fast mønster, og kan ikke anses for et enkeltstående arbejde.

Se også [SKM2009.813.LSR](#), [SKM2006.41.SR](#) og [SKM2015.656.SR](#).

I [SKM2009.813.LSR](#), ville en person under de konkrete omstændigheder blive anset for fuldt skattepligtig, hvis han lejede en lejlighed i Danmark og deltog i 4 bestyrelsesmøder i et selskab, som et af ham helejet holdingselskab var medejer af. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne ansås for løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

I [SKM2006.41.SR](#) blev en person, der havde bopæl til rådighed i Danmark, anset for fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han foretog sin første tjenesterejse til Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser, idet han på dette tidspunkt havde taget ophold i Danmark.

Bemærk

Grænsen for egentligt arbejde på 10 dage inden for en 12 måneders periode gælder ikke, hvis den pågældende persons arbejde - i forhold til dennes øvrige arbejdssituation - specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark.

Eksempel

En operasangerindes enkeltstående koncertarrangementer her i landet retter sig ikke specifikt mod Danmark, hvis den pågældende er fast engageret i et andet land eller i øvrigt har koncertarrangementer i mange lande.

Arbejdet skal direkte eller indirekte have økonomisk betydning for den pågældende. Hvis det pågældende arbejde er uegennyttigt, ulønnet eller på anden måde helt uden økonomisk betydning for den pågældende person, vil arbejdet ikke føre til indtræden af skattepligt efter [KSL § 7](#), stk. 1.

Eksempel

Hvis den pågældende under sit ophold her i landet fx udfører ulønnet arbejde for en almen velgørende forening, fx deltager i en indsamling, vil dette ikke i sig selv føre til indtræden af skattepligt.

Se også

Se også TfS 1990, 163 LSR, hvor en far var ulønnet medhjælp på søns minkfarm i nogle uger om året.

Besvarelse af e-mails og lignende

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

Omvendt må de arbejdsrelaterede aktiviteter ikke have karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtræder, hvis den pågældende indretter sig efter at skulle arbejde under længere ophold, fordi længden af opholdet sammenholdt med den arbejdsmæssige aktivitet fører til, at opholdet her i landet ikke længere kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Se [SKM2015.329.SR](#), [SKM2015.273.SR](#), [SKM2015.756.SR](#) og [SKM2017.180.LSR](#).

Se også

Se også [SKM2014.158.LSR](#), hvor skattepligten ikke ville genindtræde for en person, der var flyttet til Kina, hvis den pågældende som direktionsmedlem og chief operating manager og general manager for et udenlandsk selskab deltog i bestyrelsesmøde i et dansk selskab af en dags varighed under sit ophold i Danmark.

Hvis opholdets længde overstiger, hvad der normalt anses for ferie, og den pågældende samtidig under sit ophold står til rådighed for sit arbejde, og som følge heraf udfører arbejdsrelaterede opgaver, kan opholdet ikke længere anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. De almindeligt gældende grænser for ophold her i landet gælder ikke, når den pågældende kombinerer opholdet med udøvelse af erhverv. Det gælder også, selvom arbejdet forsøges begrænset til det mest nødvendige.

Se også

Se også [SKM2014.717.LSR](#), hvor Skatteforvaltningen ikke havde godtgjort, at en musikers kortvarige ophold i Danmark ikke havde karakter af ferie eller lignende. Musikerens få koncerter mv. samt hans nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under opholdet her i landet kunne ikke anses for regelmæssig varetagelse af løbende, indtægtsgivende arbejde.

Eksempel

Skatterådet fandt, at skattepligten indtrådte, selvom den pågældende i videst muligt omfang begrænsede sit arbejde under sit ophold her i landet. Det fremgik af sagen, at det væsentligste formål med opholdet i Danmark var ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn mv., men det kunne ikke afvises, at personen under sine ophold kunne blive nødt til at svare på telefoner, svare på e-mails mv.

Skatterådet kom frem til, at skattepligten ville indtræde, fordi den pågældende spurgte til en meget lang periode (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt). Kombinationen af opholdets længde og karakter førte til, at opholdet konkret ikke kunne anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets afgørelse. Se [SKM2012.311.LSR](#).

Sommerhus og erhverv

Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl. Se afsnit [C.F.1.2.1](#).

Hvis et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl.

Sommerhuset bliver ikke sidestillet med helårsbolig, blot fordi det er af god standard, men det kan have betydning, om sommerhuset er egnet som helårsbolig.

Eksempel

Højesteret lagde til grund, at personens danske sommerhus, der var forsynet med telefon, internet og kabel-tv, efter det oplyste om opførelsesår, stand og størrelse var egnet til helårsbolig. Det blev lagt til grund, at personen allerede fra erhvervsen havde benyttet sommerhuset til varetagelse af arbejde her i landet i et ikke ubetydeligt omfang. Se [SKM2016.10.HR](#).

Se også

Se også [SKM2015.347.SR](#), hvor det blev tillagt betydning, at et sommerhus var uegnet til helårsbolig.

Hvis opholdet i et sommerhus som følge af erhvervsmæssig beskæftigelse ikke længere har karakter af ferie eller lignende, anses sommerhuset ofte i praksis for at udgøre en bopæl efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1.

Om erhvervsmæssig beskæftigelse, se afsnit ovenfor.

Spørgsmålet om, hvorvidt sommerhuset i disse tilfælde udgør en bopæl, afgøres ud fra en konkret vurdering, hvor det bl.a. tillægges betydning i hvilket omfang, der udføres arbejdsmæssige aktiviteter under opholdet i sommerhuset, se eksempel ovenfor, Højesterets dom [SKM2016.10.HR](#).

Se også

Se også [SKM2014.339.SR](#), hvor det blev tillagt betydning, at en persons sommerhus ikke blev anvendt i forbindelse med bestyrelsesarbejde her i landet, hvor personen som udgangspunkt ville flyve fra og til hjemlandet samme dag som møderne. Der blev også henset til, at personens ophold i sommerhuset kun ville være i forbindelse med ferier eller lignende, og det var forudsat at personen ikke kunne benytte sommerhuset som helårsbolig, og at betingelserne i planlovens § 41 ikke var opfyldt for benyttelse af sommerhus til helårsbeboelse.

Arbejde af sporadisk og begrænset karakter fører ikke til, at sommerhuset udgør en bopæl for den pågældende.

Eksempel

En person, der var bosiddende i udlandet, kunne efter købet af et sommerhus i Danmark rejse til Danmark med henblik på at varetage erhvervsmæssige aktiviteter, uden at dette udløste fuld skattepligt til Danmark, når det var forudsat, at sommerhuset ikke blev anvendt i forbindelse med sådanne rent erhvervsmæssige ophold i Danmark. Den pågældende havde under weekend- eller ferieophold i sommerhuset mulighed for i sporadisk og begrænset omfang at anvende telefon og e-mail i erhvervsmæssigt øjemed, uden at dette ville udløse fuld skattepligt til Danmark. Den pågældende kunne dog ikke bruge sit sommerhus til erhvervsmæssige møder, også selv om disse ikke var planlagt på forhånd. Se [SKM2015.290.SR](#).

For at et sommerhus kan anses for en bopæl, lægges der i praksis vægt på sommerhusets anvendelse, ligesom det skal være egnet til helårsbeboelse. At sommerhuset efter planloven lovligt kan benyttes hele året tillægges ikke vægt. Se afsnit [C.F.1.2.1](#).

Afgørelsen af, om et sommerhus er egnet som helårsbolig, træffes ud fra et konkret skøn, bl.a. under hensyn til sommerhusets opførelsesår, stand og størrelse.

Eksempel

Et sommerhus var ikke godkendt som helårsbolig, men Højesteret fandt, at sommerhuset var egnet til helårsbeboelse, da det var forsynet med telefon, internet, kabel-tv, og da det var i en stand og størrelse, der muliggjorde en helårsbeboelse. Højesteret fandt endvidere efter en samlet vurdering, at borgeren også havde opholdt sig i Danmark i et større omfang, end han havde oplyst, og at sommerhuset allerede fra tidspunktet for overtagelsen i et ikke ubetydeligt omfang havde været benyttet i forbindelse med varetagelsen af arbejdet, der havde haft karakter af en løbende og regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtrådte derfor ved erhvervelsen af sommerhuset. Se [SKM2016.10.HR](#).

Udgør sommerhuset en bopæl for den pågældende pensionist fx som følge af sommerhusets stand mv., vil skattepligten efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, indtræde, når vedkommende tager ophold her i landet efter KSL § 7, stk. 1.

Er sommerhuset ikke egnet som helårsbolig, kan det som udgangspunkt ikke udgøre en bopæl efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Se [SKM2015.347.SR](#), hvor det blev tillagt betydning, at et sommerhus var uegnet til helårsbolig.

Den pågældende pensionist vil efter omstændighederne i stedet kunne blive skattepligtig efter opholdsreglen i KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

Praksis for pensionisters anvendelse af sommerhuse omfatter ikke andre boligformer, som en pensionist lovligt kan benytte hele året, herunder boliger uden bopælspligt, flexboliger mv. Disse vil fortsat udgøre en bopæl efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Se også

Se også:

- [SKM2006.212.SR](#), om en person, der påtænkte at indrette et galleri i sit sommerhus
- [SKM2012.311.LSR](#) om en erhvervsaktiv person, der ville opholde sig hos sin hustru i parrets fælles sommerhus
- TfS1991,261 LR om anvendelse af sommerhus i forbindelse med arbejde
- [C.F.1.2.1](#) om hvornår der er bopæl i Danmark.
- [C.F.1.2.3](#) om sommerhus og hvornår skattepligten ophører ved fraflytning.

Om studerende omfattet af [KSL § 8](#), stk. 2

Om studerende omfattet af [KSL § 8](#), stk. 2, se også:

- [C.F.1.2.1](#)
- [C.F.1.3](#)
- [SKM2015.685.SR](#).

Ansøgere om opholdstilladelse

For personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, indtræder skattepligten, når den pågældende har erhvervet bopæl her i landet, på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven. Se [KSL § 7](#), stk. 2.

I forbindelse med, at personer kommer til Danmark som følge af krigen i Ukraine, har Folketinget vedtaget lov om midlertidig opholdstilladelse. Se [Lov om midlertidig opholdstilladelse til personer, der er fordrevet fra Ukraine](#). Såfremt personer søger om opholdstilladelse efter lov om midlertidig opholdstilladelse, vil den fulde danske skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, indtræde efter de almindelige regler i KSL § 7, stk. 1.

Se også

- [Lov nr. 871 af 14. juni 2020](#) og [lovforslag nr. 199 af 2. juni 2020](#)
- Afsnit [C.F.3.1.2](#) om begrænset skattepligt af løn
- Afsnit [C.F.3.1.3](#) om begrænset skattepligt af bestyrelses honorarer mv.
- Afsnit [C.F.3.1.8](#) om begrænset skattepligt af konsulent honorarer.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2016.10.HR	En person var fraflyttet Danmark pr. 1/2-2006. Den 5/7-2006 erhvervede vedkommende et sommerhus i Danmark. Sommerhuset var ikke godkendt som helårsbeboelse, men Højesteret fandt, at sommerhuset var egnet som helårsbolig, da det var forsynet med telefon, internet, kabel-tv, og da det var i en stand og størrelse, der muliggjorde helårsbeboelse. Højesteret fandt endvidere efter en samlet vurdering, at borgeren også havde opholdt sig i Danmark i et større omfang, end han havde oplyst, og at sommerhuset allerede fra tidspunktet for overtagelsen i et ikke ubetydeligt omfang havde været benyttet i forbindelse med varetagelsen af arbejdet, der havde haft karakter af en løbende og regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtrådte derfor ved erhvervelsen af sommerhuset.	
SKM2010.78.HR	En skatteyder havde meldt fraflytning til England i 1990. Hans selskab havde i 1993 erhvervet en kombineret erhvervs- og beboelsesejendom der indeholdt en 3 værelses lejlighed. Sagsøgeren havde i 1995-1997 opholdt sig i Danmark i henholdsvis 176, 165 og 171 dage årligt, mens han havde opholdt sig i Rusland i 38, 28 og 51 dage. Han havde samtidig haft adgang til at benytte sit sommerhus. Skatteyderen kunne ikke dokumentere, at han havde betalt skat til noget andet land. Højesteret lagde til grund, at	

	skatteyderen havde været fuldt skattepligtig til Danmark.	
<u>SKM2005.79.HR</u>	En skatteyder var i 1992 flyttet til Tyskland, men meddelte folkeregisteret i 1993, at han agtede at flytte tilbage til Danmark. Han blev gift i Danmark i august 1994. Ægtefællen havde i 1993 erhvervet en ejendom i Danmark, hvor skatteyderens kommanditselskab også havde virksomhedsadresse. Han havde i 1994 bolig til rådighed både i Tyskland og i England, og fra 1/8 blev han anset for fuldskattepligtig i England. Skatteyderen blev anset for at have bopæl fra begyndelsen af 1994, og at han havde taget ophold her fra samme tidspunkt. Han blev derfor anset for fuldt skattepligtig til Danmark. Efter en samlet bedømmelse af tilknytningen til Danmark, og henholdsvis England og Tyskland, blev Danmark anset at være centrum for hans livsinteresser, hvorfor det efter DBO'en tilkom Danmark at beskatte skatteyderen.	
TfS 1998, 606 HR	Skatteyderen arbejdede på boreplatforme i Mellemøsten, således at han på skift arbejdede i 28 dage og holdt fri 28 dage. I august 1984 fik han en datter med en herboende kvinde. Han betalte bidrag til barnet. Han havde desuden postadresse hos barnets mor, ejede fast ejendom og havde pengeindeståender her i landet. Under ophold i Danmark boede han hos barnets mor. Højesteret lagde efter parternes forklaringer til grund, at skatteyderen og barnets mor ikke levede i samlivsforhold af ægteskabslignende karakter, og at han i øvrigt ikke kunne anses at have erhvervet bolig i Danmark i de omhandlede år. Han var derfor ikke skattepligtig efter bopælskriteriet.	
TfS 1990, 465 HR	En dansk-amerikaner med fast bopæl i USA påtænkte at tage midlertidigt ophold (maksimalt 1 år) i Danmark, hvor han havde 2 helårsboliger til rådighed. Det forhold, at skatteyderen havde bopæl i USA var ikke til hinder for, at han også skattemæssigt kunne have bopæl her i landet. Opholdet her kunne ikke anses for kortvarigt og måtte derfor medføre, at han skattemæssigt fik bopæl her, jf. kildeskatteloven. Af denne grund kunne turistreglen i <u>KSL § 8</u>, stk. 2, ikke anvendes.	
Landsretsdomme		

Sagen angik, om skatteyderen var fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2009-2010, og om han som hovedaktionær skulle beskattes af fri bolig, fri sommerbolig og fri bil. Sagen angik også, om hovedaktionærens selskaber skulle beskattes af en fiktiv lejeindtægt for en bolig og en sommerbolig, der var stillet til rådighed for hovedaktionæren.

Ankesagen angik, om skatteyderen var fuldt skattepligtig til Danmark i 2009 og 2010, og om der var grundlag for at nedsætte beskatningen af fri sommerbolig.

Landsretten tiltrådte det af byretten anførte om, at skatteyderens fulde skattepligt til Danmark var genindtrådt i hvert fald fra indkomståret 2007, og at skatteyderen ikke havde godtgjort, at han i indkomstårene 2009 og 2010 skulle have opgivet sin bopæl i Danmark. Landsretten fandt derfor, at skatteyderen var fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2009 og 2010.

Det var skatteyderens synspunkt, at værdiansættelsen efter de skematiske regler i § 16, stk. 5, førte til et urimeligt og ubilligt resultat, men landsretten tiltrådte det af byretten anførte om, at der ikke er hjemmel til en anden værdifastsættelse end den, der følger af LL § 16, stk. 5. Landsretten tiltrådte derfor, at skatteyderen skulle beskattes af fri sommerbolig, og at værdien heraf skulle fastsættes i overensstemmelse med LL § 16, stk. 5.

Byrettens dom blev derfor stadfæstet i det omfang, den var anket.

Sagen drejede sig primært om, hvorvidt skatteydere fulde skattepligt til Danmark var genindtrådt. Skatteyderen og hans ægtefælle var blevet separeret i 2001, og skatteyderen var flyttet til udlandet.

Af de af byretten anførte grunde fandt landsretten, at skatteyderen havde haft sin ægtefælles bopæl i Danmark til sin rådighed, og at han havde taget ophold i denne i hvert fald fra primo 2005. Af de af byretten anførte grunde fandt Landsretten endvidere, at skatteyderen havde opholdt sig i Danmark i hvert fald i mere end 180 dage. Skattemyndighedernes opgørelse over skatteyderens ophold indeholdte dage, hvor skatteyderen efter sin egen tidligere opgørelse havde opholdt sig i Danmark - en opgørelse, som skatteyderen under retssagen bestred rigtigheden af - dage, hvor skatteyderens kreditkort havde været anvendt i Danmark, og endelig såkaldte mellemliggende dage. Byretten havde tiltrådt Skattemyndighedernes opgørelse. Landsretten tilføjede hertil, at skatteyderen heller ikke for landsretten havde fremlagt oplysninger om, at

han på nogen af de mellemliggende dage havde haft ophold i udlandet. Skatteyderens fulde skattepligt var derfor genindtrådt efter KSL § 7, stk. 1, og skatteyderen var fuldt skattepligtig til Danmark i årene 2005-2011.

Da skatteyderen og dennes ægtefælle måtte anses for at have været samlevende fra primo 2005, havde byretten endvidere fundet, at ægtefællen i indkomstårene 2005-2011 var omfattet af reglerne om ægtefællebeskatning i KSL § 4, stk. 2, hvilket blev tiltrådt af landsretten i henhold til grundene.

Endelig fandt landsretten ligesom byretten, at både skatteyderens og skatteyderens ægtefælles skatteansættelser for 2005-2008 kunne genoptages efter bestemmelsen i SFL § 27, stk. 1, nr. 5, og for ægtefællens vedkommende tillige efter § 27, stk. 1, nr. 2.

SKM2015.346.ØLR

En professionel fodboldspiller var skattepligtig til Danmark af **et sign on fee** på 4 mio. kr., som han modtog i forbindelse med et klubsifte fra en tysk klub til en dansk klub. Fodboldspilleren modtog beløbet umiddelbart efter kontraktunderskrivelsen i Danmark. Den pågældende ejede en ejendom i Danmark, og han ville derfor efter KSL § 7, stk. 1, blive fuldt skattepligtig til Danmark på det tidspunkt, hvor han tog ophold i landet. Retten fandt efter en samlet vurdering, at den pågældende **tog ophold i Danmark, den dag han underskrev kontrakten** med den danske klub, og at han derfor var skattepligtig til Danmark af det udbetalte sign on fee.

SKM2013.543.ØLR

Det var spørgsmålet, om en person var fuldt skattepligtig til Danmark på tidspunktet for erhvervelsen af en landbrugsejendom i udlandet som følge af bopæl i Danmark. Hvis personen blev anset for fuld skattepligtig til Danmark på dette tidspunkt, kunne hun genanbringe en avance opnået ved afhændelsen af en dansk landbrugsejendom i anskaffelsessummen for den udenlandske landbrugsejendom, jf. **EBL § 6A**. Personen og hendes ægtefælle flyttede til Danmark i april 2006 og tog ophold i hovedbygningen på den danske landbrugsejendom, som hun solgte kort tid efter, men lejede hovedbygningen frem til september 2007. Personen rejste fra Danmark i marts 2007 og erhvervede i april 2007 en landbrugsejendom i udlandet. Personen var i Danmark fra den 2/6-2007 til den 13/9-2007. Hovedbygningen var uegnet til helårsbeboelse, og personen havde inden indrejsen til Danmark fået tilbud på køb af ejendommen. Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at appellant **ikke havde godtgjort en hensigt om at have hjemsted her i landet**. Personen var derfor ikke fuldt skattepligtig efter **KSL § 1**, stk. 1, nr. 1, under opholdet fra april

	2006 til marts 2007. Skattepligten var i stedet indtrådt efter opholdsreglen i KSL § 1, stk. 1. nr. 2.	
SKM2013.29.VLR	Det var spørgsmålet om en person var fuldt skattepligtig i 2009. Personen havde i en årrække boet i udlandet og ikke været skattepligtig til Danmark. Den pågældende blev anset for fuldt skattepligtig, da han både havde erhvervet bopæl og taget ophold her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1. Der blev lagt vægt på, at personen i 2003 havde erhvervet en fast ejendom, hvor den pågældendes ægtefælle og børn siden havde boet, og hvor personen i følge egen forklaring havde opholdt sig ca. 1/3 af tiden, og at denne varetog sine erhvervsmæssige interesser, når han opholdt sig i Danmark. Den pågældende ansås heller ikke for at have dobbeltdomicil, da personens adresse i udlandet efter bevisførelsen ansås for en proformaadresse.	
SKM2012.732.ØLR	I en straffesag indgik det bl.a. som spørgsmål om en person skulle anses som tilflyttet og dermed fuldt skattepligtig til Danmark, fordi dette spørgsmål var afgørende for spørgsmålet den pågældende havde begået skattesvig. Personens ægtefælle boede i en lejlighed i Danmark, hvor også personen opholdt sig under sine besøg her i landet. Et flertal af dommerne fandt ikke, at det kunne lægges til grund, at personen i årene 2001-2003 havde opholdt sig her i landet i mere end 180 dage om året. Disse dommere tillagde ikke personens opgaver som model her i landet, herunder 7 dagslange fotosessions i perioden fra den 21/9-2000 til den 20/3-2001, betydning for spørgsmålet om indtræden af skattepligt og lagde ikke Landsskatterettens opgørelse af opholdsdage til grund, bl.a. under hensyn til, at beregningsmetoden med brudte dage ikke fremgik af lovgivningen. Personen blev herefter frifundet for dette forhold. For 2004 erkendte personen at have taget ophold i Danmark, men denne blev frifundet under hensyn til, at der ikke var det i en straffesag fornødne bevis for, at personen ved sin adfærd havde forsæt til at unddrage det offentlige skat.	Se Skatteministeriets dom SKM2013.316.DEP og styrelsen af den genoptagelse af skatteansættelsen i dommen SKM2013.715.SK
SKM2002.230.VLR	Skatteyderen havde i en årrække været begrænset skattepligtig til Danmark. I 1989 købte hun sine forældres ejendom i Broby og tilmeldte sig folkeregisteret på adressen. I årene derefter opholdt hun sig dels sammen med forældrene på ejendommen i Broby, dels sammen med ægtefællen i Tyskland. I 1999 anmodede hun om, at hendes skatteansættelser for 1989-1995 blev	

	genoptaget med henblik på anerkendelse som fuld skattepligtig med ret til personfradrag. Ud fra en helhedsvurdering - herunder at hun i sine selvangivelser havde fratrasket udgifter til kørsel mellem Danmark og Tyskland, hvor familien boede - ansås hun ikke for at opfylde betingelserne for fuld skattepligt.	
Byretsdomme		
► SKM2024.409.BR ◀	► Sagen angik, om skatteyder var fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2014-2018. Det var ubestridt, at skatteyderen fraflyttede Danmark senest den 30. november 2007. Spørgsmålet i sagen var derfor, om han var tilflyttet Danmark senest den 1. januar 2014. Det var i den forbindelse et tvistepunkt, om skatteyderen havde bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og om skatteyderen havde taget ophold i Danmark, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1. Retten fandt, at skatteyderen havde bopæl i Danmark, og at han havde opholdt sig i Danmark i mere end 180 dage i indkomståret 2013. Skatteyderen var derfor skattepligtig til Danmark senest fra den 1. januar 2014, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1. ◀	
SKM2024.175.BR	Sagen angik 6 sambehandlede sager vedrørende skatteyderens indkomstforhold i 2006-2010. Det var i sagerne bl.a. omtvistet, hvorvidt skatteyderen havde været ubegrænset skattepligtig til Danmark i indkomstårene. Vedrørende spørgsmålet om skattepligt var det bestridt, hvorvidt sagen skulle behandles efter reglerne om tilflytning, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1 eller fraflytning, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1. Skatteyderen havde meldt fraflytning i folkeregisteret i 2001, men de bestridte afgørelser omhandlede alene 2006-2010. Retten fandt, at skatteyderen uanset dette spørgsmål var skattepligtig i 2006-2010, idet han i disse år rådede over mindst en helårsbolig i Danmark. Dels via ægtefællens køb af helårsbolig og flytning til Danmark pr. 1. januar 2006. Dels via en ejendom købt af G1-virksomhed under stiftelse fra en andelsboligforening den 6. april 2006. A var direktør i G1-virksomhed under stiftelse og formand for andelsboligforeningen. Retten lagde desuden vægt på, at A havde sin familiemæssige og erhvervsmæssige tilknytning her til landet. Retten fandt det bevist, at A fra indkomståret 2006 tog ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, og A var i indkomstårene 2006 - 2010 fuldt skattepligtig til Danmark.	

<u>SKM2022.538.BR</u>	Sagen angik, om en skatteydere fulde skattepligt til Danmark genindtrådte i 2005. Derudover angik sagen, om der var grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse af skatteyderens indkomst i de omhandlede indkomstår, om skatteyderen var momspligtig af en række ydelser, samt om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse af skatteyderens skatteansættelser og momstilsvaret var opfyldt. Retten fandt det godtgjort, at skatteyderen havde haft rådighed over sin ekskones bolig i de omhandlede indkomstår, samt at han også havde opholdt sig i Danmark i et omfang, der lå ud over ophold på grund af ferie eller lignende. Skatteyderen var på den baggrund fuldt skattepligtig til Danmark i de omhandlede indkomstår. Retten fandt desuden, at der ikke var grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelser, samt at skatteyderen var momspligtig af en række ydelser, som han havde leveret til en dansk virksomhed. Betingelserne for ekstraordinær genoptagelse fandtes også at være opfyldt, og Skatteministeriet blev derfor frifundet.
<u>SKM2020.116.BR</u>	Sagen angik primært, om skatteyderens fulde skattepligt til Danmark var genindtrådt efter kildeskattelovens § 7. Sagsøgeren var flyttet til Frankrig sammen med sin familie i 2003. I 2004 flyttede sagsøgerens familie tilbage til Danmark, og spørgsmålet i sagen var, om sagsøgeren som hævdede først selv var flyttet retur til Danmark i 2009, eller om dette var sket på et tidligere tidspunkt. Retten tiltrådte, at sagsøgeren havde opholdt sig mere end 180 dage i Danmark i perioden 25. april 2005 til 24. april 2006, og at sagsøgerens fulde skattepligt derfor genindtrådte den 25. april 2005. Retten tiltrådte endvidere, at sagsøgeren var skattepligtig af en række udenlandske kontoindsættelser fra et engelsk selskab, som sagsøgeren ejede, og at der var grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter SFL 27, stk. 1, nr. 5. Skatteministeriet blev derfor frifundet.
<u>SKM2017.121.BR</u>	En person påstod, at han havde boet i Spanien i indkomstårene 2008-2011, og at han ikke havde drevet erhvervsvirksomhed i Danmark i de omhandlede indkomstår. Han havde efter eget udsagn opholdt sig i Danmark i ca. 1/2 år om året, hvor han havde hjulpet sin mor med at renovere en fritidsejendom i Y1-by. Han påstod at han havde levet af skattefri indkomst fra salg af motorkøretøjer, salg af diverse effekter på

	DBA.dk, udbetaling af kapitalpension og gaver fra sin mor. Efter en samlet vurdering ansås den pågældende at have bopæl i Danmark i de omhandlede år, og dennes ophold havde ikke karakter af ferie eller lignende. Retten bemærkede i den forbindelse, at personen ikke havde dokumenteret at have bopæl i og var skattepligtig til Spanien eller noget andet land. Retten fandt herefter, at sagsøgeren var fuldt skattepligtig til Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.	
<u>SKM2014.624.BR</u>	En person havde fra midten af marts 2002 haft bopæl i Danmark. På baggrund af bl.a. personens anvendelse af kreditkort i Danmark og køb af flyrejser til og fra Danmark, fandt retten det godtgjort, at personens samlede ophold i Danmark i en 12-måneders-periode, der fulgte efter 1. maj 2002, oversteg 180 dage. Herefter, og da skattepligten indtræder fra opholdets første dag, blev personen anset for fuld skattepligtig fra den 1. maj 2002. Personen blev tillige anset for skattemæssigt hjemmehørende til Danmark efter artikel 4 i DBO'en mellem Danmark og Luxembourg.	
Landsskatteretten		
<u>► SKM2024.400. LSR ◄</u>	► Sagen angik, om klageren i indkomstårene 2017-2019 var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark eller i Polen efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, herunder om klageren i disse indkomstår kunne anvende reglerne for grænsegængere og derved få overført sin ægtefælles uudnyttede personfradrag. Derudover angik sagen, om klageren for de samme indkomstår var berettiget til fradrag for befordring mellem arbejdspladsen i Danmark og boligen i Polen efter ligningslovens § 9 C, herunder hvor klageren havde sædvanlig bopæl. Landsskatteretten fandt, at klageren som udgangspunkt var skattepligtig til Danmark, ligesom det blev lagt til grund, at klageren var skattepligtig til Polen. Da klageren havde bolig til rådighed i både Danmark og Polen, skulle klageren anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a. Idet klageren havde økonomiske interesser i Danmark og personlige interesser i Polen, skulle klageren herefter anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor klageren sædvanligvis havde ophold, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b. Ud fra det i sagen fremlagte havde klageren opholdt sig mere i Polen end i Danmark i de omhandlede indkomstår, hvorved retten fandt, at klageren var hjemmehørende i Polen.	

I relation til befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 C fandt retten, at klagerens sædvanlige bopæl i de omhandlede indkomstår var i Polen. Herved lagde retten bl.a. vægt på, at klageren havde opholdt sig væsentligt mere i Polen end i Danmark, ligesom klagerens familiemæssige og personlige forhold i Polen fremstod veldokumenterede. Desuden lagde retten vægt på, at klagerens boligforhold i Danmark og Polen adskilte sig fra hinanden, idet klageren delte en lejlighed i Danmark med andre, mens klageren ejede den ejendom i Polen, som klageren boede i sammen med sin familie.

Retten hjemviste den beløbsmæssige opgørelse af befordringsfradraget til Skattestyrelsen, da Skattestyrelsen som førsteinstans ikke tidligere havde forholdt sig til denne del. ◀

SKM2020.509.LSR

Sagen angik, om klageren i en tilflytningssituation var fuldt skattepligtig til Danmark i perioden 1. januar 1999 til 31. december 2006.

Landsskatteretten fandt, at SKAT havde godtgjort, at klagerens fulde skattepligt til Danmark i henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, 1. pkt., indtrådte den 20. juli 2001, og at klageren derfor var fuldt skattepligtig til Danmark i perioden fra den 20. juli 2001 til den 31. december 2006.

Hvad angik perioden forud for den 20. juli 2001, havde SKAT ikke kunnet udarbejde en opgørelse, der viste, at klageren allerede den 1. januar 1999 havde taget ophold her i landet i henhold til KSL § 7, stk. 1, 1. pkt. Heroverfor stod imidlertid, at klageren heller ikke for denne periode havde fremlagt dokumentation for, at han havde været fuldt skattepligtig til eller havde haft skattemæssigt hjemsted i andre lande end Danmark.

Klageren havde senest den 1. januar 1999 etableret bofællesskab med B og havde dermed helårsbolig til rådighed i Danmark fra dette tidspunkt. Klageren fik sit første barn med B [dato] 1999. Henset hertil og til de af SKAT oplyste omstændigheder om klagerens forhold i øvrigt, herunder hans erhvervmæssige forhold, fandt Landsskatteretten efter en samlet vurdering, at der var en så stærk formodning for, at klageren allerede den 1. januar 1999 havde taget ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1, 1. pkt., at det påhvilede ham at afkræfte dette.

Da klageren ikke var fremkommet med objektive kendsgerninger til støtte for sine oplysninger, og da han havde modsat sig udlevering af noget materiale, der var blevet

	beslaglagt i London af det engelske politi, fandt Landsskatteretten, at klageren ikke havde afkræftet, at han allerede den 1. januar 1999 havde taget ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1, 1. pkt. For indkomstårene 1999 - 2004 fandt Landsskatteretten, at SKAT havde været berettiget til at foretage forhøjelsen i medfør af SFL § 27, stk. 1, nr. 5, og at varslingsfristen i stk. 2 var overholdt. Efter en konkret væsentlighedsvurdering fandt Landsskatteretten endelig, at SKATs afgørelse ikke var ugyldig på grund af ulovlig behandling af personoplysninger.	
<u>SKM2019.499.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at der ikke var indtrådt fuld skattepligt for klageren i de omhandlende indkomstår. Det blev lagt til grund, at klageren ikke havde opholdt sig i Danmark i mere end 180 dage inden for en 12-måneders periode. Landsskatteretten bemærkede, at ophold under 3 måneder eller 180 dage i henhold til praksis ikke udløser skattepligt for personer, medmindre der udføres erhvervsmæssige aktiviteter her i landet, og at det ikke kunne tillægges betydning, om en person har dokumenteret eller sandsynliggjort, at han er bosiddende i eller skattepligtig til et andet land.	
<u>SKM2017.180.LSR</u>	En forsker var ansat og boede i et andet europæisk land. Forskerens ægtefælle og børn var flyttet til Danmark i 2012. Forskeren opholdt sig i weekender og ferier hos sin familie i Danmark, men disse ophold oversteg ikke de tilladte ophold efter 180-dages-reglen. Under disse ophold udførte han ikke egentligt arbejde, men besvarede alene lejlighedsvis mails mv. vedrørende sit udenlandske arbejde. Forskeren spurgte til, om forskellige møder og aktiviteter i Danmark ville medføre skattepligt. Landsskatteretten fandt ikke, at forskeren under den konkrete omstændigheder havde nogen påviselig økonomisk i den pågældende aktiviteter, hvorfor dette ikke kunne anses for at udgøre en erhvervsmæssig beskæftigelse.	
<u>SKM2014.717.LSR</u>	SKAT havde ikke godtgjort, at en musikers kortvarige ophold i Danmark ikke havde karakter af ferie eller lignende. Musikerens få koncerter mv. samt hans nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under opholdet her i landet kunne ikke anses for regelmæssig varetægelse af løbende, indtægtsgivende arbejde. Herefter ansås skattepligten til Danmark ikke indtrådt i de omhandlende år.	

<u>SKM2014.158.LSR</u>	Skattepligten for en person, der var flyttet til Kina, ville ikke genindtræde, hvis den pågældende som direktionsmedlem og chief operating manager og general manager for et udenlandsk selskab deltog i bestyrelsesmøde i et dansk selskab af en dags varighed under sit ophold i Danmark.	
<u>SKM2012.311.LSR</u>	Skattepligten ville indtræde for en erhvervsdrivende, selvom den pågældende i videst muligt omfang ville begrænse sit arbejde under sit ophold her i landet. Det fremgik af sagen, at det væsentligste formål med opholdet i Danmark ville være ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn, men det kunne ikke afvises, at personen under sine ophold ville blive nødt til at besvare telefoniske opkald, mails mv. Der ville dog i sin helhed være tale om lettere arbejde af sporadisk og ikke planlagt omfang. Det arbejde som den erhvervsdrivende ville udføre under sit ophold i Danmark, kunne efter det oplyste sammenlignes med det arbejde enhver travl arbejdsmand/kvinde, kunne blive udsat for at skulle forholde sig til under en charter- eller skiferie. Skattepligten ville indtræde under hensyn til, der blev spurgt til en meget lang periode (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt), og kombinationen af opholdets længde og karakter førte til, at opholdet konkret ikke kunne anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.	
<u>SKM2009.813.LSR</u>	En skatteyder opgav sin fulde skattepligt til Danmark ved fraflytning i 2006. Den fulde skattepligt ville genindtræde, hvis skatteyderen lejede en lejlighed i Danmark og deltog i 4 bestyrelsesmøder i et selskab, som et af ham helejet holdingselskab er medejer af. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne ansås for løbende personlig varetægelse af indtægtsgivende erhverv.	
TfS 1998, 795 LSR	En ansat i en entreprenørvirksomhed havde siden 1976 været udstationeret og arbejdet i udlandet, og hans fulde skattepligt var ophørt til Danmark. I 1989 erhvervede hans kone, som han ikke samlevede med, en bolig i Danmark, men klageren tog ikke ophold her. I 1994 var han på ophold i Danmark for at afrapportere og var herefter i en periode indlagt på et privathospital. I 1996 erhvervede han bolig i Danmark og tog fast ophold her. Fuld skattepligt ansås for genindtrådt fra marts 1996, hvor han påbegyndte ophold her i landet, jf. <u>KSL §§ 7 og 8</u>.	
TfS 1997,590 LSR	En operasanger, bosat i udlandet blev ikke fuldt skattepligtig som følge af et enkeltstående arrangement, uanset at den pågældende var ejer af en helårsbolig her i landet.	

TfS 1992, 388 LSR	En direktør, der var bosat og arbejdede i udlandet, påtænkte at erhverve en helårsbolig i Danmark, hvor hans ægtefælle skulle opholde sig permanent. Selv agtede han først i august 1993 at bosætte sig i Danmark. I den mellemliggende periode ville han kun tage ophold her i maks. 3 måneder eller 180 dage inden for 12 måneder. Det blev lagt til grund, at den pågældende havde fast tilknytning til arbejdslandet, og at opholdene her var af feriemæssigt karakter. Han var derfor først fuldt skattepligtig til Danmark, da arbejdet i udlandet var afsluttet, og han bosatte sig permanent i Danmark.	
TfS 1990, 163	En skatteyder og hans hustru flyttede i 1980 til England, hvor de erhvervede en bolig og blev fuldt skattepligtige til England. Skatteyderen købte også et sommerhus i Spanien. Før udrejsen havde skatteyderen købt et sommerhus i nærheden af sin minkfarm, som han uopsigeligt bortforpagtede til sin søn. Under senere ophold i Danmark har ægtefællerne boet i sommerhuset, og skatteyderen har under ophold her deltaget aktivt i virksomhedens drift i travle perioder. Efter en samlet bedømmelse af omstændighederne, herunder at sommerhuset i Danmark ikke var godkendt til helårsbeboelse og ikke var usædvanligt med hensyn til pris og størrelse, var der ikke grundlag for at anse bopælen her i landet for bevaret.	Omhandler primært ophold i udlandet, men har også relevans for spørgsmålet om indtræden af skattepligt, da der er tale om råd over sommerhus og deltagelse i sønnens erhvervsvirksomhed.
TfS 1988, 154 LSR	En dansker, der var emigreret til USA i 1930 og havde fået amerikansk statsborgerret og havde etableret erhvervsvirksomhed og taget bolig der, havde købt et étfamilieshus i Danmark til ferieformål. Hans hustru boede til stadighed her, og da han under et ferieophold blev syg og måtte blive i Danmark i ca. 1 ½ år, blev han anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.	
TfS 1987, 195 LSR	En skatteyder, der i en årrække havde været udstationeret i forskellige lande for en dansk koncern, købte i 1979 hus i Danmark, hvor han flyttede ind med sin hustru. Hans ophold her varede mindre end en måned, da han blev udstationeret i en afrikansk stat. Hans hustru boede i huset indtil januar 1980, hvor det blev udlejet. Det blev solgt i 1980, efter at hustruen medio 1980 havde lejet hus, hvor ægtefællerne opholdt sig under deres ophold her i landet. Skatteyderens udstationering ophørte i november 1983, hvorefter han, efter ferie i Danmark, begyndte at arbejde her pr. 1/1 1984. Skatteyderen var fuldt skattepligtig i 1983, da han måtte antages for at have taget ophold her da han købte hus i 1979 og opholdet kunne ikke anses for afbrudt ved den efterfølgende udstationering.	

TfS 1984, 448 LSR	En udenlandsk statsborger havde hele sit liv boet og arbejdet uden for Danmark. I 1967 blev han gift med en dansk kvinde, der købte et hus i Danmark, da børnene skulle gå i skole. Bortset fra ferie o.l. havde manden ikke boet i huset. For muligvis lettere at kunne få arbejde her i landet havde manden flyttet sin folkeregisteradresse til Danmark. Landsskatteretten fandt, at skattepligt først indtrådte, når manden tog ophold i huset, jf. KSL § 7, stk. 1.	
LSRM 1983, 157	Landsskatteretten fandt, at bestemmelserne i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og § 1, stk. 1, nr. 3 (nu nr. 2), skulle bedømmes i sammenhæng. Når den skattepligtige tog bopæl her i landet fra 1. oktober 1973, måtte den efterfølgende tid medregnes ved bedømmelsen af, om den pågældende tidligere på året havde taget ophold af mindst 6 måneders varighed.	
LSRM 1981, 99	Skatteyderen fraflyttede Danmark i 1992 og havde samme år haft bopæl i en asiatisk stat, idet han havde indgået ægteskab med en kvinde, der var hjemmehørende i det pågældende land. Skatteyderen gjorde gældende, at skattepligten til Danmark var genindtrådt i februar 1987, da han meldte adresseflytning til den tidligere adresse i Danmark (faderens bopæl). En folkeregisteradresse indebar ikke en bopælsmæssig tilknytning til Danmark, der kunne begrunde fuld skattepligt her.	
Skatterådet og Ligningsrådet		
► SKM2024.433.SR ◀	► Spørger var ansat i et italiensk selskab, G2. Fra 1. november 2023 til 31. oktober 2025 var Spørger udstationeret til et dansk selskab, G1, for at varetage rollen som CEO. Spørger var italiensk statsborger og boede i Italien med sin ægtefælle. Spørger arbejdede i Danmark fra mandag til fredag hver uge med undtagelse af ferie. Han rejste tilbage til sit hjem i Italien hver fredag for at tilbringe weekenden med sin familie. G2 bookede forskellige hotelværelser til Spørger, når han varetog arbejdet i Danmark i hverdagene. Der var tale om skiftende hotelværelser, hvor G2 lejede et hotelværelse fra gang til gang. Spørger havde ikke et hotelværelse i Danmark til rådighed, når han var på weekend hos sin familie i Italien. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger ikke skulle anses som fuldt skattepligtig til Danmark, hverken som følge af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, eller nr. 2. Spørger havde kun kortvarig rådighed over det enkelte hotelværelse i Danmark. Derudover ville de regelmæssige ophold i Italien af den beskrevne karakter, hvor Spørger rejste tilbage til sit hjem hver fredag for at tilbringe weekenden med sin familie, medføre,	

at der ikke ville bestå et ophold i Danmark i sammenhængende perioder på mindst seks måneder henset til praksis. ◀

SKM2023.422.SR

Skatterådet svarede bekræftende på spørgsmål 1. Spørger boede i X-land, men rådede også over en helårsbolig i Danmark. Spørgers ægtefælle og børn boede i denne bolig. Der var tale om ophold hos familien i Danmark i ferier og weekender. Weekendopholdene ville have en varighed på 3-4 dage. Spørger ville maksimalt opholde sig i Danmark 180 dage indenfor løbende periode på 12 måneder og aldrig mere end 3 måneder i sammenhæng. Skatterådet fandt, at spørgers arbejdsmønster måtte betegnes som sporadisk besvarelse af e-mails, telefonopkald og SMS under ferie og lignende i Danmark. Der var tale om enkeltstående arbejdsmæssige opgaver, der kunne håndteres uden at fratage det kortvarige ophold sin karakter af "ferie eller lignende". Skatterådet kunne således bekræfte, at spørgerens fulde skattepligt til Danmark ikke genindtrådte, hvis spørger under sine ferie- og weekendophold her i landet udførte arbejde af begrænset omfang og karakter.

Skatterådet svarede bekræftende på spørgsmål 2. Spørger agtede - udover de arbejdsrelaterede aktiviteter nævnt under spørgsmål 1 - at deltage i op til 1-2 erhvervsmøder på årsbasis i Danmark. Hvert møde ville være op til 2 dage. Såfremt der i forbindelse med sådanne møder ville være behov for at overnatte i Danmark, ville overnatning ske på hotel. Da der var tale om enkeltstående møder, som ikke indebar et fast mønster, og da der maksimalt var tale om 4 dages mødeaktivitet om året, fandt Skatterådet, at mødeaktiviteterne havde et omfang, som var foreneligt med praksis. Skatterådet fandt således, at spørgers ophold her i landet kunne betragtes som "ferie eller lignende". Skatterådet kunne således bekræfte, at spørger som følge af eventuel deltagelse i 1-2 enkeltstående møder om året her i landet, som ikke indebar et fast mønster, ikke indtrådte i fuld skattepligt til Danmark.

Spørgers svenske arbejdsgiver ville stille en bolig til rådighed for spørger i Danmark. Spørger ville dermed få rådighed over en helårsbolig her i landet. Spørgers rådighed over boligen i Danmark, som var stillet til rådighed af arbejdsgiveren, var ikke tidsbegrænset. Der var tale om en kontinuerlig rådighed. Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger havde bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1).

Spørger ville som udgangspunkt opholde sig i Danmark mandag til torsdag to uger om måneden, det vil sige ca. 8 dage om måneden. En gang imellem ville spørger dog overnatte i Danmark i løbet af weekenden. Spørgers ophold ville ikke overstige 3 måneder ad gangen eller i alt 180 dage inden for en periode på 12 måneder. Der ville således være tale om "kortvarige ophold" i Danmark. Det var dermed afgørende, om spørgers ophold i Danmark var begrundet i "ferie eller lignende". Spørgers arbejde udførtes ikke i Danmark, men boligen var stillet til rådighed af arbejdsgiveren. Spørgers bolig i Danmark benyttedes i overvejende grad til overnatning mandag til torsdag, to uger om måneden, når arbejdsdagen i Sverige var overstået. En gang imellem ville spørger overnatte i Danmark i løbet af weekenden for at minimere rejsetiden. Da der ikke udførtes arbejde i Danmark, og spørger således alene ville opholde sig i Danmark i sin fritid, fandt Skatterådet, at spørgers ophold i Danmark var begrundet i "ferie eller lignende". Da der dermed var tale om et "kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende", jf. KSL § 7, stk. 1, 2. pkt., indtrådte der ikke fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1), jf. § 7, stk. 1, 1 pkt.

Spørger overnattede kun i Danmark i de uger, hvor spørger arbejdede i Sverige, det vil sige to uger om måneden, mandag til torsdag. Weekenderne tilbragtes i boligen i X-land. To uger om måneden rejste spørger til andre lande i forretningsøjemed. Skatterådet fandt ikke, at disse rejser til andre lande i forretningsøjemed kunne anses som kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. Dermed afbrød spørger sit ophold i Danmark, hver gang han rejste til disse andre lande i forretningsøjemed. Spørger havde dermed ikke haft et sammenhængende ophold i Danmark på mindst 6 måneder. Skatterådet fandt derfor ikke, at spørger var fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2). Skatterådet kunne dermed bekræfte, at spørger ikke var fuldt skattepligtig til Danmark, hverken efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1) eller KSL § 1, stk. 1, nr. 2).

Spørgsmål 2 bortfaldt.

Spørger udførte ikke arbejde for sin arbejdsgiver i Danmark, men i Sverige. Skatterådet kunne dermed bekræfte, at spørger ikke kunne anses for begrænset skattepligtig til Danmark af indkomsten fra spørgers arbejdsgiver efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1)

SKM2023.151.SR

Spørgeren er født i USA og har i størstedelen af sit liv boet i USA. Spørger har efter det oplyste fast bopæl i USA, hvor spørger driver forretning inden for smykke salg. Spørgeren har aldrig boet i Danmark, men har opholdt sig i Danmark på kortvarige familie- eller feriebesøg i Danmark.

Den 4. marts 2020 ankom spørgeren til Danmark på et kort familiebesøg. Spørgerens ophold i Danmark blev forlænget til begyndelsen af januar 2021 på grund af COVID-19, hvorefter spørger forlod Danmark og rejste hjem til USA. Spørgeren rejste retur til Danmark den 4. marts 2021 og ved kontrakt indgået i marts 2021 erhvervede spørgeren et sommerhus i Danmark med overtagelse den 15. juli 2021.

Spørgeren ønskede Skatterådets bekræftelse af, at spørgeren blev fuldt skattepligtig til Danmark fra d. 15. juli 2021, hvor spørgeren erhvervede og tog ophold i et sommerhus i Danmark. Derudover ønskede spørgeren bekræftet, at spørger skulle betragtes som værende skattemæssigt hjemmehørende i USA.

Skatterådet bekræftede, at spørgeren var indtrådt i fuld dansk skattepligt, men skattepligten indtrådte allerede fra den 4. marts 2020, hvor spørger ankom til Danmark på et familiebesøg. Skatterådet havde herved lagt vægt på, at spørger erhvervede bopæl her i landet ved at bo hos sine forældre og opholde sig uafbrudt her i landet i mere end 3 måneder. Det forhold, at spørgers ophold overskred den varighed, som spørger oprindeligt havde planlagt på grund af COVID-19, kunne efter Skatterådets opfattelse ikke føre til et andet resultat.

Spørgeren ophævede ikke boligmuligheden i Danmark, hvorfor spørger ikke udtrådte af fuld dansk skattepligt. Det fortsatte uafbrudte ophold i Danmark var efter Skatterådets opfattelse et udtryk for, at spørger anvendte sit ny erhvervede sommerhus som helårsbolig som et alternativ til en bolig hos sine forældre. Det var således Skatterådets opfattelse, at spørgeren forblev fuldt skattepligtig til Danmark

Endvidere kunne Skatterådet bekræfte, at USA ansås som spørgerens skattemæssige bopælsland ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten artikel 4, stk. 2, litra a, idet spørger havde midtpunktet for sine livsinteresser i USA.

SKM2023.86.SR

Spørger og hendes familie ville leje en Airbnb-lejlighed i Danmark fra medio januar 2023 til medio juni 2023. Der var således tale om en helårsbolig, som af ejeren udlejedes via Airbnb til spørger og hendes familie.

Skatterådet fandt, at spørger erhvervede bopæl i Danmark efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, ved at spørger med sin familie lejede en lejlighed i Danmark i 5-5½ måneder, da spørger således rådede over en helårsbolig i mere end 1-2 måneder.

Da spørger skulle opholde sig 5-5½ måneder uafbrudt i Danmark, overskred hun det gældende maksimum for ophold på uafbrudt 3 måneder.

Skatterådet fandt derfor, at spørger blev fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor hun tog ophold i Danmark, det ville sige fra medio januar 2023, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1), jfr. § KSL § 7, stk. 1.

Henset til, at Spørgers ophold i Danmark var midlertidigt og, at Spørger og dennes familie ville vende tilbage til USA til deres sædvanlige bolig efter opholdet fandt Skatterådet, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet fandt herefter, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, a).

SKM2023.85.SR

Spørger og hans familie ville leje en Airbnb-lejlighed i Danmark fra medio januar 2023 til medio juni 2023. Der var således tale om en helårsbolig, som af ejeren udlejedes via Airbnb til spørger og hans familie.

Skatterådet fandt, at spørger erhvervede bopæl i Danmark efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, ved at spørger med sin familie lejede en lejlighed i Danmark i 5-5½ måneder, da spørger således rådede over en helårsbolig i mere end 1-2 måneder.

Da spørger skulle opholde sig 5-5½ måneder uafbrudt i Danmark, overskred han det gældende maksimum for ophold på uafbrudt 3 måneder.

Skatterådet fandt derfor, at spørger blev fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han tog ophold i Danmark, det ville sige fra medio januar 2023, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1), jfr. § KSL § 7, stk. 1.

Henset til, at Spørgers ophold i Danmark var midlertidigt og, at Spørger og dennes familie ville vende tilbage til USA til deres sædvanlige bolig efter opholdet fandt Skatterådet, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet fandt herefter, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, a).

SKM2022.419.SR

Spørgers hustru havde fået job i Danmark, og spørger ville derfor flytte med hende fra X-land til Danmark, hvor de ville bo de næste 2-3 år i en lejet lejlighed. Spørgers fortsatte tilværelse, familieforhold, venner og øvrige personlige interesser var i X-land, og han havde alene indtægter fra X-land. Hans eneste forbindelse til Danmark var hans hustru, som havde fået job her i landet.

Henset til, at spørger havde bolig til rådighed i Danmark, og at han udførte arbejde under sine ophold her i landet, kunne Skatterådet bekræfte, at spørger var fuldt skattepligtig til Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.

SKM2022.292.SR

Spørger flyttede i 2014 til USA sammen med sin familie.

Spørger havde siden sin flytning til USA i 2014 været permanent etableret i USA, og han og resten af familien var blevet green card holders i USA.

I forbindelse med bestyrelsesarbejde i Danmark ønskede spørger at få bekræftet, hvorvidt der ville genindtræde fuld skattepligt til Danmark, og ligeledes om han fortsat ville være skattemæssigt hjemmehørende i USA. Dernæst ønskede spørger at få bekræftet om den fulde skattepligt til Danmark ville ophøre ved salg af den danske bolig.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, såfremt han havde 15 arbejdsdage her i landet. Spørgers arbejde her i landet omfattede bl.a. deltagelse i 9 bestyrelsesmøder.

Videre kunne Skatterådet bekræfte, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, da spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser (midtpunkt for livsinteresser) i USA.

Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at spørgers fulde skattepligt til Danmark ville ophøre, såfremt han sælger sin bolig i Danmark.

SKM2022.154.SR

Spørger havde som følge af Corona opholdt sig periodevis i Danmark i perioden april 2020 til juni 2021, hvor han havde opholdt sig hos familie, venner, bekendte og daværende kæreste. Spørger ønskede derfor at få bekræftet, hvorvidt han i denne periode havde haft bolig til rådighed.

Det var Skatterådets opfattelse, at hvert ophold hos familie, venner, bekendte samt daværende kæreste i perioden april til november 2020 havde været under 1-2 måneder, og dermed kortvarigt. Det var på den baggrund Skatterådets opfattelse, at disse kortvarige boligmuligheder dermed ikke udgjorde en bopæl for spørger.

Spørger havde opholdt sig fast hos sin daværende kæreste fra slutningen af december 2020 til og med marts 2021, dvs. i mere end 3 måneder. Opholdet kunne dermed ikke anses for kortvarigt. Det var på denne baggrund Skatterådets opfattelse, at spørgers boligmulighed hos sin daværende kæreste udgjorde en bopæl for spørger.

Idet spørger havde udført arbejde under sit ophold hos sin daværende kæreste i Danmark, indtrådte den fulde skattepligt.

SKM2021.647.SR

Spørgeren havde tidligere boet en årrække i Storbritannien, hvor hans ægtefælle stadig boede. Nu boede og arbejdede spørgeren sædvanligvis i Schweiz for et selskab på Jersey, der havde filial i Schweiz. Spørgerens løn og bonus kom dels fra Schweiz, dels fra Jersey. Spørgeren påtænkte at arbejde i forbindelse med ferie i Danmark, hvor han ville anvende sit sommerhus her i landet. Spørgeren påtænkte også at være medstifter af et selskab i Spanien, som i givet fald ville blive stiftet med det formål at købe en grund i Spanien, hvorpå selskabet skulle opføre en feriebolig. Det var tanken, at ferieboligen primært skulle udlejes, men den kunne også anvendes af ejerne af selskabet.

Skatterådet bekræftede, at spørgeren ville blive fuldt skattepligtig i Danmark i forbindelse med sit arbejde her. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren ikke blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i den forbindelse. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at spørgerens løn og bonus ikke blev beskattet i Danmark. Endelig bekræftede Skatterådet, at spørgerens rådighed over en eventuel feriebolig i Spanien, der skulle ejes af et spansk selskab ikke skulle beskattes i Danmark.

SKM2021.351.SR

Skatterådet bekræftede, at spørger blev anset som fuld skattepligtig i Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark. Skatterådet bekræftede også, at spørger under sit ophold i Danmark af 1-2 års varighed blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2.

Spørgers pensioner i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, litra a, kun beskattes i USA. Spørgers investeringer, opsparing i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, kun beskattes i USA. Spørgers renter på indestående konti i USA kunne efter artikel 11, stk. 1, kun beskattes i USA.

Skatterådet bekræftede tillige, at selskabet H1 Inc. ville skulle sidestilles med et dansk aktie-/anpartsselskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet ikke var skattepligtigt i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, om selskabets ledelse. Spørgsmålet om selskabet fik fast driftssted her i landet bortfaldt. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark ville give creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler ansås som udbytter modtaget i selskabet H1 Inc. Der kunne ikke i danske indkomster af løn og bestyrelsesarbejde fortages creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten. Hvis kun USA kunne beskatte en indkomst,

	kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Danmark skulle lempe efter artikel 23, stk. 3, litra c. Det fremgik af svaret, at Danmark ikke kunne beskatte indkomsten i den situation.	
<u>SKM2021.350.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at spørger blev anset som fuld skattepligtig i Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark. Skatterådet bekræftede også, at spørger under sit ophold i Danmark af 1-2 års varighed blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2. Spørgers pensioner i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, litra a, kun beskattes i USA. Spørgers investeringer, opsparing i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, kun beskattes i USA. Spørgers renter på indestående konti i USA kunne efter artikel 11, stk. 1, kun beskattes i USA. Skatterådet bekræftede tillige, at selskabet H1 Inc. ville skulle sidestilles med et dansk aktie-/anpartsselskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet ikke var skattepligtigt i Danmark, jf. SEL § 1, stk. 6, om selskabets ledelse. Spørgsmålet om selskabet fik fast driftssted her i landet bortfaldt. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark ville give creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler ansås som udbytter modtaget i selskabet H1 Inc. Der kunne ikke i danske indkomster af løn og bestyrelsesarbejde fortages creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten. Hvis kun USA kunne beskatte en indkomst, kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Danmark skulle lempe efter artikel 23, stk. 3, litra c. Det fremgik af svaret, at Danmark ikke kunne beskatte indkomsten i den situation.	
<u>SKM2021.294.SR</u>	Spørger boede i USA med sin hustru og deres børn, men påtænkte at anskaffe sig en bolig i Danmark. Spørger arbejdede som Senior Vice President i et amerikansk selskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ikke ville indtræde fuld skattepligt til Danmark for Spørger ved anskaffelse af bolig i Danmark henset til, at Spørgers arbejde i Danmark ikke kunne karakteriseres som sporadisk.	

Skatterådet tiltrådte Spørgers opfattelse af, at Spørgers skattemæssige hjemsted ville være USA i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra a. Skatterådet havde ved vurderingen lagt vægt på, at Spørger havde de væsentligste økonomiske og personlige interesser i USA.

SKM2021.206.SR

Det var efter en ændring i spørgerens ansættelsesforhold i Luxembourg blevet muligt for spørgeren at udføre sit arbejde med udgangspunkt i Danmark. I den forbindelse ønskede spørgeren at anvende forskerskatteordningen. Det var meningen, at spørgeren flyttede til Danmark, hvor spørgeren kom til at bo i den ejendom, som han ejede sammen med sin ægtefælle, som allerede boede her i landet.

Dertil kom, at det var meningen, at spørgerens nuværende arbejdsgiver oprettede et datterselskab i Danmark, hvortil spørgerens ansættelsesforhold skulle overføres. Eneste ansatte i datterselskabet blev formentlig spørgeren.

Spørgeren havde i COVID-perioden (9. marts 2020 - 30. juni 2020) opholdt sig i Danmark i perioden 13. marts 2020 - 28. juni 2020, hvilket havde ført til at spørgerens fulde danske skattepligt var indtrådt. Spørgeren ville i den forbindelse anvende den midlertidige valgfri ordning, der gjaldt vedrørende indtræden af fuld dansk skattepligt, som følge af et ophold i Danmark i Covid-19 perioden, jf. lov nr. 871 af 14. juni 2020.

Når spørgeren valgte at anvende denne midlertidige ordning, indtrådte den fulde danske skattepligt dermed ikke for spørgeren uanset det nævnte ophold i Danmark. Valget af den midlertidige ordning medførte i stedet begrænset skattepligt. Der var tale om en udvidet begrænset skattepligt, som var indført i tilknytning til den midlertidige ordning, jf. lov nr. 871 af 14. juni 2020. Spørgerens arbejde for sin udenlandske arbejdsgiver, mens han opholdte sig i Danmark indenfor Covid-19 perioden var omfattet af reglen om udvidet begrænset skattepligt.

Som led i opfyldelsen af betingelserne for at anvende forskerskatteordningen, skulle spørgeren indtræde i dansk fuld eller begrænset skattepligt i forbindelse med påbegyndelse af et arbejde i Danmark under forskerskatteordningen. Dertil kom, at spørgeren ikke måtte have været fuldt eller begrænset skattepligtig inden for en periode af 10 år forud for påbegyndelse af et arbejde under forskerskatteordningen.

Spørgeren var allerede inden oprettelsen af et selskab i Danmark, inden overførsel af spørgerens ansættelsesforhold til dette selskab og inden flytning af arbejdsstedet til Danmark med det formål at anvende forskerskatteordningen blevet omfattet af dansk skattepligt.

Skatterådet svarede derfor, at spørgeren ikke opfyldte alle betingelserne for at anvende forskerskatteordningen.

SKM2021.96.SR

Spørger var fuldt skattepligtig i USA, hvor han havde sin primære bolig og sine erhvervsaktiviteter. Spørger havde lejet en bolig i Danmark, hvor han og hans familie skulle bo i maksimalt et år, pga. **Covid 19**-situationen. Spørger havde oplyst, at hans familie ville have bedre forhold i Danmark end i USA under Covid 19 situationen. Spørger ville jævnligt rejse til USA for at arbejde. I Danmark ville han kun arbejde i mindre omfang.

Skatterådet fandt, at kombinationen af opholdets længde (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt) og opholdets karakter, førte til, at spørgers ophold konkret ikke kunne anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Skatterådet fandt derfor, at spørger blev fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han fik bopæl i Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7.

Efter det oplyste ville spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skulle han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. DBO'en mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra a).

Spørger havde fortsat haft sin primære bolig i USA, hvor han ligeledes havde sin virksomhed, H1-Koncernen. Han udførte også langt det meste af sit arbejde fysisk i USA. Alle hans indtægter kom fra USA. Endvidere opholdte han sig mere i USA end i Danmark. Under normale omstændigheder boede hustruen og de to børn med ham i boligen i USA. Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende

tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsatte, at det midlertidige ophold her i landet ikke varede mere end 1 år.

Derfor fandt Skatterådet, at spørger havde de stærkeste økonomiske og personlige interesser til USA, og at han derfor havde midtpunktet for sine livsinteresser der, og fortsat var skattemæssigt hjemmehørende der.

Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 1 år.

SKM2020.382.SR

Spørger havde boet i Kina i 20 år, hvor hun havde sin virksomhed, men hun havde opholdt sig i Danmark siden den 13. marts 2020. Hun kunne ikke rejse hjem på grund af Covid-19 situationen.

Hun havde den 1. juni 2020 købt en lejlighed her i landet, som primært skulle anvendes til udlejning, spørger ville kun benytte den selv i forbindelse med ferie mv.

Skatterådet fandt, at spørger ikke ville blive fuldt skattepligtig efter bopælsreglen i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, som følge af **arbejde** i Danmark.

Da spørger havde købt en lejlighed og havde en bopæl her i landet fra 1. juni 2020, ville spørger imidlertid blive fuldt skattepligtig, hvis hun havde et **uafbrudt ophold** i Danmark, der var længere end 3 måneder regnet fra 1. juni 2020, det vil sige hvis opholdet ikke var afsluttet senest 1. september 2020. Spørgers fulde skattepligt ville indtræde med virkning fra den 1. juni 2020, medmindre spørgers uafbrudte ophold i Danmark varede så længe, at KSL § 1, stk. 1, nr. 2 (6-måneders-reglen) fandt anvendelse.

Spørgers fulde skattepligt ville genindtræde, hvis hun opholdt sig her i landet i et tidsrum af mindst 6 måneder regnet fra den 13. marts 2020, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2, med virkning fra opholdets begyndelse, det vil sige fra den 13. marts 2020. Endvidere ville hun blive fuldt skattepligtig, hvis hun fik **samlede ophold** i Danmark på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, regnet fra 1. juni 2020.

Det fulgte af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med Kina, at

	Kina som udgangspunkt havde den udelukkende beskatningsret til indtægterne fra spørgers virksomhed i Kina. Men hvis der var en del af spørgers indkomst, som kunne betragtes som erhvervet ved virksomhed udøvet i Danmark, ville denne del af indkomsten også kunne beskattes i Danmark, hvis spørgers ophold i Danmark kom til at strække sig over en eller flere perioder, der tilsammen udgjorde mindst 183 dage inden for en 12-månedersperiode, der begyndte eller sluttede i det pågældende skatteår.	
<u>SKM2020.33.SR</u>	Spørger er professionel sportsudøver i Tyskland og spiller desuden på det danske landshold. Spørger ønsker, at købe en lejlighed i Danmark og spørger i den forbindelse om spørgers fulde skattepligt vil indtræde, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1. Skatterådet kunne bekræfte, at den fulde skattepligt ikke vil indtræde, hvis spørger køber en lejlighed i Danmark og udelukkende opholder sig i Danmark i forbindelse med ferie og landsholdssamlinger på dansk grund. Spørgers aktiviteter i forbindelse med landsholdet vurderes at være indenfor rammerne for enkeltstående arbejde.	
<u>SKM2020.32.SR</u>	Spørger bor i Tyskland sammen med sin kæreste. Spørger læser samtidigt på et dansk universitet og driver virksomhed i Danmark, der kræver at spørger arbejder i Danmark nogle dage i løbet af året. Kæresten ønske at købe en lejlighed i Danmark, og spørger ønsker i den forbindelse at vide om spørgers fulde skattepligt vil indtræde, jf. KSL § 7, stk. 1. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers skattepligt ikke indtræder hvis spørger får en bolig til rådighed i Danmark. Skattepligten indtræder på grund af spørgers løbende erhvervsmæssige beskæftigelse i Danmark. Hvis spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark, ønsker spørger desuden at vide, om spørger bliver hjemmehørende i Tyskland, efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland på grund af spørgers centrum for livsinteresser. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers centrum for livsinteresser er i Tyskland, men fandt på grund af spørgers opholdsdage, at spørger ville have hjemsted i Tyskland.	

<u>SKM2019.619.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at spørgeren blev fuldt skattepligtig, da spørger tog ophold her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og § 7, stk. 1. Det var oplyst, at spørgeren var dansk gift og fra 2019 havde fået midlertidig opholdstilladelse i Danmark. Spørgeren havde fået bopæl på sin danske ægtefælles adresse i København, og det var oplyst, at spørgeren ville opholde sig i Danmark mere end 180 dage indenfor en 12-månedersperiode. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren ville blive anset for hjemmehørende i Indien i henhold til artikel 4 i den dansk-indiske dobbeltbeskatningsaftale, idet spørgeren har centrum for sine livsinteresser i Indien. Det fremgik, at spørgeren er født og opvokset i Indien, hvor spørgeren var bosat. Spørgeren havde ligeledes sin familie i Indien, og det var oplyst, at spørgeren og dennes ægtefælle agtede at være bosat både i Indien og Danmark. Spørger havde alene økonomiske interesser i Indien, hvor denne havde indkomst fra sin virksomhed og anden indkomst.	
<u>SKM2019.454.SR</u>	Spørgeren er hollandsk statsborger og har tiltrådt en stilling i Danmark i begyndelsen af 2019. Spørgeren har lejet en lejlighed i Danmark i den forbindelse. Spørgerens ægtefælle og børn bor indtil videre fortsat i Holland. Spørgeren forventes at arbejde både i Danmark, Holland og tredjelande. I Danmark ønsker spørgeren at anvende forskerskatteordningen. Skatterådet bekræfter, at spørgeren bliver fuldt skattepligtig i Danmark. Skatterådet bekræfter også, at spørgeren er skattemæssigt hjemmehørende i Holland. Dertil kommer, at Skatterådet bekræfter, at spørgeren opfylder betingelserne for at anvende forskerskatteordningen, uanset om spørgeren har mere end 30 arbejdsdage i Holland indenfor samme kalenderår.	
<u>SKM2019.420.SR</u>	Spørger er polak og har hus og familie i Polen, hvor han har boet det meste af sit liv. Spørger har fået job hos G i Danmark i en kortere årrække, og har i forbindelse med ansættelsen fået en lejlighed stillet til rådighed her i landet. Skatterådet bekræftede, at spørger i forbindelse med påbegyndelse af opholdet i Danmark og ansættelsen hos G indtrådte i fuld dansk skattepligt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Skatterådet bekræftede, at spørger skulle anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Polen, jf. artikel 4, stk. 2, litra a) (midtpunkt for sine livsinteresser) i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Polen og Danmark.	

<u>SKM2019.290.SR</u>	Spørger havde stiftet et dansk selskab og ønskede at bo og arbejde i Danmark. Spørgers familie blev boende i Tyskland. Skatterådet svarede på spørgsmål om indtræden af fuld dansk skattepligt og spørgsmål om skattemæssigt hjemsted ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Skatterådet svarede, at der indtrådte fuld dansk skattepligt, og at spørger blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark på grundlag af sit ophold her i landet.	
<u>SKM2019.65.SR</u>	Skatterådet svarer, at Spørger ikke bliver fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med erhvervelse af en fælles bolig her i landet, hvor Spørgers ægtefælle og børn har etableret sig. Spørger vil alene tage ophold her i landet, som er kortvarige og skyldes ferie eller lignende. Spørger vil ikke opholde sig her i landet uafbrudt i mere end 3 måneder eller i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder regnet fra det tidspunkt, hvor der er sket erhvervelse af en bolig, og hvor Spørgers familie har etableret sig her i landet.	
<u>SKM2018.601.SR</u>	Udenlandske frivillige, som er volontører hos A og B i deres lokalforeninger, og som kommer til Danmark under EU's udviklingsprogram C, fik stillet et klubværelse til rådighed under opholdet. Klubværelset udgjorde en helårsbolig. Volontørenes ophold i Danmark på 2-12 måneder blev ikke anset for ganske kortvarigt (under 1-2 måneder). Som udgangspunkt ville volontørerne herefter være fuldt skattepligtige.	
<u>SKM2018.156.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt var ophørt i forbindelse med fraflytning efterfulgt af salg af boligen i Danmark. Skatterådet kunne også bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt ville genindtræde i forbindelse med erhvervelse af et sommerhus eller et kolonihavehus i Danmark, idet dette skulle anvendes i forbindelse med arbejdsophold i Danmark. Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at spørgers skattemæssige hjemsted ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien kunne anses for flyttet til Storbritannien, og at dette også ville være tilfældet, selvom spørgers kæreste eventuelt valgte ikke at flytte fra X-land til Storbritannien.	
<u>SKM2017.574.SR</u>	En person, der var bosiddende i udlandet med sin familie, havde lejet et værelse i på 15 m2, med adgang til bad og køkkenfaciliteter. Denne boligfacilitet skønnedes egnet som helårsbolig, og personen havde derfor erhvervet bopæl her i landet. Personens erhvervsmæssige beskæftigelse i Danmark betød, at dennes ophold ikke ansås for kortvarige på grund af ferie og lignende, hvorfor skattepligten ansås for indtrådt.	

<u>SKM2016.635.SR</u>	En persons fulde skattepligt indtrådte ikke på det tidspunkt, hvor ægtefællen og sønnen tilflyttede Danmark. Den pågældende tog ikke ophold i Danmark efter <u>KSL § 7</u>, stk. 1, da denne ikke havde overskredet de absolutte grænser for ophold i Danmark og ikke udførte arbejde under sine ophold her i landet	
<u>SKM2016.557.SR</u>	En person boede i USA sammen med sin hustru og børn. Personen skulle starte et ansættelsesforhold i et dansk selskab, og fik i den forbindelse stillet en bolig til rådighed i Danmark af sin danske arbejdsgiver. Personens familie forblev boende i USA. Den fulde skattepligt indtrådte ved begyndelsen af ophold i Danmark og ansættelse i det danske selskab. Personen var fortsat skattemæssigt hjemmehørende i USA i henhold til artikel 4 i DBO'en mellem Danmark og USA. Der blev henset til, at personen bibeholdt sin bolig i USA, hvor hustruen og børnene fortsat ville bo.	
<u>SKM2016.496.SR</u>	Det var forudsat i besvarelsen, at personen, der var Italiensk statsborger, ville få bopæl i Danmark, når dennes hustru erhvervede helårsbolig i Danmark. Det var også forudsat, at den pågældende ville tage ophold i Danmark efter <u>KSL § 7</u>, stk. 1, idet der på grund af arbejde ikke var tale om kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. På grund af personens fortsat stærke tilknytning til Italien kunne det ikke afgøres, i hvilken stat personen havde midtpunkt for sine livsinteresser. Da personen overvejende opholdt sig i Italien, blev den pågældende anset for skattemæssigt hjemmehørende i Italien efter den dansk/italienske DBO artikel 4.	
<u>SKM2016.382.SR</u>	En person havde siden 1976 boet og været skattepligtig i USA, hvor han var medindehaver og arbejdede i en virksomhed med hovedkontor i USA. Den pågældende blev ikke skattepligtig ved anskaffelse af en lejlighed i Danmark, hvis han ikke tillige arbejdede under sine ophold her i landet. Der var tale om erhvervsmæssig beskæftigelse, der medførte fuld skattepligt, hvis personen under sine ophold her i landet, dagligt besvarer telefonopkald, mails og SMS, idet der ikke var tale om sporadisk arbejde, når dette var fast og påregneligt. Herudover ville personen deltage i 4-6 årlige planlagte besøg i danske virksomheder og 2 besøg i brancheorganisationer.	
<u>SKM2016.231.SR</u>	En person, der var bosiddende i Østrig, ville ikke blive skattepligtig til Danmark, når den pågældende opholdt sig i Danmark i mindre end 180 dage og efterlod sit udenlandsk registrerede køretøj i Danmark. Det blev lagt til grund, at personen ikke rådede over en bopælsmulighed i Danmark og derfor ikke havde etableret bopæl efter <u>KSL § 1</u>, st. 1, nr. 1.	

<u>SKM2015.756.SR</u>	Person A og person B, der var gift, ville ikke blive fuldt skattepligtige til Danmark i forbindelse med en eventuel erhvervelse af en lejlighed uden bopælspligt i A-by. Person B ville ikke blive fuldt skattepligtig, hvis denne under kortvarige weekend- og ferieophold i Danmark besvarede sporadiske telefonopkald, mails og SMS'er, der vedrørte hans erhvervsmæssige aktiviteter udenfor Danmark. Person A ville ikke blive fuldt skattepligtig, hvis denne under sine kortvarige ophold ikke udførte erhvervsaktiviteter i Danmark.	
<u>SKM2015.685.SR</u>	Skatterådet fandt, at studerende, der af en dansk selvejende institution fik betalt stipendier og kollegie- eller hotelværelser, og var underlagt de af institutionen oplyste vilkår, var omfattet af <u>KSL § 8</u>, stk. 2, hvorefter skattepligt først indtræder, når opholdet i Danmark med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere en 365 dage inden for et samlet tidsrum på 2 år. Derfor blev de studerende ikke fuldt skattepligtige som følge af bopælsbestemmelsen i <u>KSL § 1</u>, nr. 1. Den selvejende institution modtog tilskud via Udenrigsministeriet til implementering af stipendieprogrammet og administration af forskningsbistand og var omfattet af lov om internationalt udviklingssamarbejde.	
<u>SKM2015.653.SR</u>	En person ville ikke blive fuldt skattepligtig, hvis denne - efter at have erhvervet fast ejendom i Danmark - udførte enkeltstående og sporadiske arbejdsopgaver via mail og mobil, når der er tale om akutte situationer, der ikke er påregnelige og arbejdet ikke fulgte et fast mønster. Dette gjaldt også, hvis personen deltog i enkeltstående leverandørmøder og antallet af møder holdes indenfor praksis for arbejde af enkeltstående karakter.	
<u>SKM2015.393.SR</u>	En person blev ikke skattepligtig i forbindelse med sit køb af en ejerlejlighed i København til brug i ferier og lignende. Skattepligten ville efter anskaffelsen af lejligheden indtræde, hvis personens schweiziske selskab betjener kunder i Danmark, og den pågældende besøger disse kunder i forbindelse med kortvarige ophold her i landet. Det var uden betydning om den pågældende valgte at overnatte på hotel eller i sin lejlighed under disse ophold. Arbejdet ville efter rådets vurdering have karakter af løbende, regelmæssig varetægelse af indtægtsgivende erhverv. Den pågældende ville have centrum for sine livsinteresser i udlandet, og Danmark ville alene være kildeland efter den pågældende DBO.	
<u>SKM2015.347.SR</u>	Den fulde skattepligt ville ikke genindtræde, når en person deltog i bestyrelsesmøder i Danmark. Personens skattepligt var ophørt i 2010. Personen blev efterfølgende valgt til bestyrelsen for et aktieselskab og ville deltage fysisk i bestyrelsesmøder 4-5 gange årligt i Danmark af en samlet varighed på 8-10 dage. Personen ville i den forbindelse bo på hotel.	

	Personen, der havde solgt sin tidligere helårsbolig, havde ikke efterfølgende erhvervet bopæl i Danmark. Et sommerhus blev anset for uegnet til helårsbolig på grund af dens stand og ejendomme, lejligheder mv. ejet af enten nærtstående personer eller af andre koncernforbundne selskaber kunne ikke anses for en varig bolig, der kontinuerligt stod til rådighed for personen.	
<u>SKM2015.329.SR</u>	En persons erhvervsmæssige aktiviteter under ophold i Danmark ville medføre indtræden af fuld skattepligt efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1. Personen havde en helårsbolig til rådighed, hvor ægtefællen havde boet i en længere årrække. Den pågældende havde derfor bopæl her i landet. Det blev vurderet, at der ikke var tale om arbejde af enkeltstående karakter, men derimod om påregneligt egentligt arbejde, som havde karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Derfor havde den pågældendes ophold i Danmark ikke det fornødne præg af "ferie eller lignende."	
<u>SKM2015.313.SR</u>	En person ville blive fuldt skattepligtig i forbindelse med sine ophold i Danmark. Den pågældende havde været begrænset skattepligtig til Danmark siden 2009 og boede nu i A-land. Personen havde mulighed for at blive ansat under DIS (Dansk Internationalt Skibsregister) på færger mellem Danmark og Sverige eller Danmark og Tyskland. Den pågældende ville anvende sit sommerhus til beboelse under arbejdsophold i Danmark. Skattepligten indtrådte, da opholdet ikke kunne anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.	
<u>SKM2015.290.SR</u>	En person, der ville erhverve et sommerhus her i landet, spurgte til, om skattepligten ville indtræde i forskellige situationer. Personen ville ikke blive skattepligtig ved selve købet af sommerhuset. Personen ville heller ikke blive skattepligtig, hvis denne efter købet af sommerhuset rejste til Danmark med henblik på at varetage erhvervsmæssige aktiviteter under forudsætning af, at sommerhuset ikke blev anvendt i forbindelse med sådanne rent erhvervsbetingede ophold i Danmark. Personen kunne også - uden at skattepligten indtrådte - under weekendophold- eller ferieophold i sommerhuset sporadisk og i begrænset omfang anvende telefon og e-mail i erhvervsmæssig øjemed, uden at dette udløste fuld skattepligt til Danmark. Skattepligten ville dog indtræde, hvis personen under ferieophold i sommerhuset sporadisk og i enkeltstående tilfælde holdt på forhånd ikke planlagte møder i erhvervsmæssig øjemed, selvom antallet af disse møder ikke ville overstige 10 set hen over en hvilken som helst rullende 12-måneders-periode.	

<u>SKM2015.273.SR</u>	Hverken person A eller person B, der var gift, ville blive fuldt skattepligtige til Danmark, når person A erhvervede en lejlighed uden bopælspligt i A-by. Parret ville maksimalt opholde sig 85 dage her i landet inden for en 12 måneders periode. Det blev lagt til grund, at der ikke blev udført arbejde under ophold i Danmark. Skattepligten ville heller ikke indtræde, hvis person A under weekend- og ferieophold besvarede sporadiske telefonopkald, mails og SMS'er. Skatterådet lagde til grund at opholdene fordelte sig som beskrevet, og at der med sporadisk mentes, at det ikke var påregneligt, at spørger A skulle besvare telefonopkald, mails og SMS'er under opholdene. Endelig var person A begrænset skattepligtig af den faste ejendom i Danmark, jf. <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 5.	
<u>SKM2015.181.SR</u>	En person blev ikke fuld skattepligtig ved ophold hos sin familie i Danmark i forbindelse med ferie eller lignende. Den pågældende boede og arbejdede til daglig i England som direktør. Den pågældende pendlede mellem England og Danmark 3 weekender om måneden. Opholdene ville ikke overstige de absolutte grænser og personen ville ikke arbejde under opholdene. Dog ville denne besvare i få tilfælde sporadisk besvare enkeltstående mails eller telefonopkald. Personens passive kapitalanbringelse i Danmark, fandtes under hensyn til det oplyste om omfanget og karakteren af investeringerne ikke at have betydning for spørgsmålet om indtræden af skattepligt.	
<u>SKM2015.114.SR</u>	En person ville ikke blive fuldt skattepligtig til Danmark som følge af sine ophold, enten på hotel eller i en leje- eller ejerbolig i 6 dage hver anden uge. Personens ophold var udelukkende begrundet i samvær med sine børn og denne forventede ikke at skulle udføre arbejde i Danmark, bortset fra sporadisk besvarelse af enkeltstående telefonopkald eller e-mails.	
<u>SKM2015.61.SR</u>	Den fulde skattepligt ville ikke genindtræde, hvis en person blev medejer af et hus i Danmark sammen med sin kæreste. Personen ville kun benytte boligen til ophold i ferier, der er under 3 måneder af gangen og i alt under 180 dage pr. kalenderår, da spørger fortsat er kontraktligt forpligtet i sin håndboldklub i x-land. Den fulde skattepligt ville heller ikke indtræde igen, hvis personen, efter at blive medejer af et hus i Danmark, modtog landsholdsspenge i forbindelse med landsholdssamlinger og landskampe her i landet.	
<u>SKM2015.52.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne købe bolig i Danmark med eller uden bopælspligt, uden at spørger blev fuldt skattepligtig. Spørger, der arbejdede på en boreplatform, afholdt i friperioderne diverse kurser i X-land, og lejlighedsvis i andre lande herunder Danmark. Arbejdet i Danmark ville udgøre mellem 0 og 5 dage årligt, men dette	

	ophold indebar ikke skattepligt. Skattepligten ville ikke indtræde, så længe spørgers ophold ikke oversteg 3 måneder eller samlede ophold på mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder.	
<u>SKM2015.28.SR</u>	Skatterådet fandt, at spørger ville blive fuld skattepligtig til Danmark. Spørger havde rådighed over helårsbolig i Danmark. Spørger kunne ikke arbejde 80-90 dage inden for en 12-måneders-periode fordelt over flere perioder, uden at skattepligten ville indtræde. Spørgers arbejde kunne ikke anses for enkeltstående og sporadiske aktiviteter. Der blev lagt vægt på , at arbejdets omfang væsentligt overstiger det antal dage, der efter praksis kan accepteres, og at arbejdet udføres som en del af spørgers løbende ansættelse i og ejerskab af X virksomhed. Spørger blev ikke anset skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.	
<u>SKM2015.26.SR</u>	Spørger ville ikke blive beskattet i Danmark af indkomst fra en international organisation. Spørger blev anset for fuldt skattepligtig efter <u>KSL §1</u> , stk. 1, nr. 1, da denne lejede værelse i 6 måneder for at udføre arbejde i Danmark. Spørger blev anset for at drive frit erhverv. Da spørgers kontrakt alene varerede under 6 måneder, blev spørger ikke anset for at have et fast sted, der til stadighed stod til spørgers rådighed. Derfor havde Danmark ikke beskatningsretten efter DBO'ens artikel 14 til den pågældende indkomst fra den internationale organisation.	
<u>SKM2014.750.SR</u>	Spørgers fulde skattepligt ville ikke indtræde ved erhvervelse af sommerhus og helårsbolig i Danmark eller ved, at ægtefællen flyttede tilbage til Danmark. Skatterådet lagde til grund, at den pågældende havde erhvervet bopæl, men denne havde ikke taget ophold. Skattepligten ville ikke indtræde, hvis spørger evt. udførte arbejde i 1-2 dage om året. Det var oplyst, at den pågældende arbejdede for et engelsk selskab i England, og at arbejdet i Danmark ikke ville være påregneligt eller forudsigeligt, og at spørgers ophold ikke ville overstige de absolutte grænser for ophold efter <u>KSL § 7</u> , stk. 1.	
<u>SKM2014.745.SR</u>	Spørgers medarbejdere, der var på midlertidigt ophold på mindre end 6 måneder i Danmark med det formål at forberede et tilbud, blev ikke anset for at erhverve bopæl her i landet, når medarbejderne fik stillet hotellejligheder til rådighed i Danmark af deres udenlandske arbejdsgiver (spørger).	
<u>SKM2014.497.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger alene ville være begrænset skattepligtig her til landet i tre forskellige situationer. Begrundelsen herfor var, at spørgeren, som havde bolig til rådighed her i landet, hvor hans hustru og børn boede, siden 5. juli 2012 i sin egenskab af bestyrelsesformand havde deltaget i	

	bestyrelsesmøder her i landet i et omfang svarende til 6 bestyrelsesmøder årligt, i alt 12 møder. Den fulde skattepligt var således indtrådt for spørger den 5. juli 2012 som følge af bestyrelsesarbejdet.	
<u>SKM2014.339.SR</u>	Skatterådet fandt ikke, at spørgers deltagelse i bestyrelsesarbejde ca. 7 - 10 gange årligt i et dansk selskab, ville medføre fuld skattepligt til Danmark, uagtet at han har rådighed over et sommerhus i Danmark. Spørger havde ikke rådighed over en helårsbolig i Danmark.	
<u>SKM2014.230.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at personen A (spørger) ikke ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, hvis han ca. 2 gange 2 måneder om året lejede en sommerbolig i Danmark i forbindelse med arbejde udført i Danmark for sit spanske kapitalselskab. Det var Skatterådets opfattelse, at spørger ikke kunne anses for at have rådighed over bolig i Danmark og dermed ikke kunne anses for at have erhvervet bopæl i Danmark. Herefter kunne spørgers erhvervsmæssige ophold i Danmark ikke medføre genindtræden af fuld dansk skattepligt, jf. <u>KSL § 7</u>, stk. 1 og § 1, stk. 1, nr. 1. Skatterådet bekræftede endvidere, at den af spørger drevne virksomhed ikke anses for at have fast driftssted i Danmark. Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at betingelserne for at statuere fast driftssted i Danmark, ikke var opfyldt.	
<u>SKM2014.38.SR</u>	Spørger ville blive omfattet af fuld skattepligt som følge af, at spørger anskaffer en bolig og tager fast arbejde i Danmark. Skatterådet kunne ligeledes bekræfte, at spørgers ægtefælle bliver omfattet af fuld skattepligt til Danmark, når ægtefællen har bolig til rådighed og udfører arbejde i Danmark.	
<u>SKM2012.476.SR</u>	Spørgers rejse- og opholdsmønster ville ikke medføre, at en person blev fuldt skattepligtig til Danmark. Umiddelbart før, at personen havde opholdt sig uden afbrydelse i 3 måneder i Danmark, afbrød denne sit ophold her i landet ved at tage på ferie i udlandet, og vendte siden tilbage til Danmark. Skattepligten indtrådte således ikke i relation til det 3 måneders ophold, der i følge praksis gælder i forhold til <u>KSL § 7</u>, stk. 1.	
<u>SKM2011.368.SR</u>	Skatterådet tog stilling til, hvornår en række forskellige boligformer kunne statuere bolig for udenlandsk arbejdskraft, der midlertidigt arbejdede i Danmark (trænings- og uddannelsesophold). Medarbejdere, der under trænings- og uddannelsesopholdet selv lejede en lejlighed ville få bopæl i Danmark. Medarbejderne fik dermed helårsbolig til rådighed, og boligen ville i forbindelse med ophold kunne statuere bopæl. Var lejeperioden ikke ganske kort (1-2 måneder) ville medarbejderen blive anset for at have erhvervet bopæl her i landet. Hvis lejligheden derimod blev	

	stillet til rådighed af arbejdsgiveren kunne den pågældende efter omstændighederne ikke anses for at have erhvervet bopæl her i landet. Ved besvarelsen blev det lagt til grund at medarbejderen bevarede sin bopæl i hjemlandet, at der var tale om et ophold under 6 måneder, at personen efter endt ophold i Danmark tager tilbage til hjemlandet, og at medarbejderen ikke tager sin familie med til Danmark under sit ophold. Boligen blev i dette tilfælde anset som et led i den midlertidige indstationering. Tilsvarende ville en hotellejlighed og fast hotelværelse, der blev stillet til rådighed af arbejdsgiveren, ikke statuere bopæl her i landet.	
<u>SKM2009.475.SR</u>	En hotellejlighed kunne karakteriseres som en helårsbolig for en udenlandsk statsborger, der skulle arbejde i Danmark i flere måneder. Da den fulde skattepligt allerede var indtrådt efter opholdsbestemmelsen afvistes spørgsmålet om skattepligt efter bopælsbestemmelsen.	
<u>SKM2007.353.SR</u>	Der indtrådte ikke fuld skattepligt, såfremt en person opholder sig midlertidigt hos sin familie i weekender og ferier i en bolig, de erhvervede i 2005 efter at have boet en årrække i USA. Familien flyttede til Danmark 1. august 2006, og samme dato flyttede personen til Belgien, hvor han arbejdede fra mandag til fredag. Skattepligten ville indtræde første gang den pågældende udførte arbejde under sine ophold i Danmark.	
<u>SKM2006.212.SR</u>	En kunstner, der var bosiddende i Schweiz, ville få fast driftssted, såfremt hun drev galleri fra sin sommerbolig i Danmark. Den fulde skattepligt ville genindtræde ved ophold i forbindelse med varetagelse af indtægtserhvervelse fra sommerhuset.	
<u>SKM2006.41.SR</u>	En person, der havde bolig til rådighed i Danmark, blev anset for fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han foretog sin første tjenesterejse til Danmark, idet han på dette tidspunkt havde taget ophold.	
<u>SKM2002.252.LR</u>	En person, der var bosiddende i Schweiz ville blive fuldt skattepligtig, hvis den pågældende erhvervede en helårsbolig i Danmark og samtidig tog arbejde en måned om sommeren for en dansk arbejdsgiver. Skattepligten ville dog ikke indtræde, hvis personen i 14 dage om året udførte arbejdsmæssige opgaver i form af forberedelse af undervisningsmateriale mv. for schweiziske arbejdsgivere.	
TfS 1991, 261 LR	En direktør arbejdede for et firma i Danmark og i weekenderne opholdt han sig hos hustru og barn i familiens bolig i England. Han overvejede endvidere at bygge en helårsbolig på en erhvervet grund, da familien havde planer om at flytte til Danmark. Under opholdene i Danmark hver uge fra mandag til fredag boede han dels i familiens sommerhus, dels hos familie og dels på selskabets kontor. Da benyttelsen af	

	sommerhuset ikke havde feriepræg, blev direktøren anset for fuldt skattepligtig.	
TfS 1992, 198 LR	En dansk statsborger, der med sin familie boede og havde ansættelse i England påtænkte at erhverve en ejerlejlighed i Danmark. Denne skulle anvendes under forretningsrejser til Danmark og til ophold som til møder mv. Desuden skulle den anvendes til feriebolig for ham og familien og til bolig for børnene under en eventuel videreuddannelse i Danmark. Ligningsrådet fandt, at anvendelse af boligen i forbindelse med arbejdsmæssige aktiviteter, der var af løbende og regelmæssig karakter , bevirkede, at opholdene her i landet ikke kunne anses for at have feriemæssig karakter. Den pågældende ville derfor blive fuldt skattepligtig her, selvom opholdene her ville være kortvarige.	
Skd.1972.21.139	Handler om, hvad der i forhold til KSL § 7 , stk. 1, pkt., kan anses for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende." Det fremgår, at et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder eller samlede ophold inden for et tidsrum af 1 år på i alt mere end 180 dage ikke kan anses for et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende".	

C.F.1.2.3 Hvornår ophører skattepligten ved fraflytning?

Indhold

Dette afsnit handler om hvornår skattepligten ophører ved fraflytning.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Rådighed over helårsbolig
- Udlejningsejendomme
- Særligt om sommerhuse
- Pensionister, der fraflytter Danmark
- Familieforhold
- Skatteydere hensigter
- Arbejde i EU's tjeneste
- Udrejse til Grønland og Færøerne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Om skattepligten ophører ved fraflytning afgøres ud fra, om den skattepligtige har bevaret bopæl her i landet. Se [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.1.2.1](#) om, hvad der forstås ved bopæl.

Rådighed over helårsbolig

Ved vurderingen af om skattepligten er ophævet i forbindelse med fraflytningen, tillægges det i praksis størst vægt, om skatteyderen har bevaret rådighed over en helårsbolig.

I de tilfælde, hvor skatteyderen efter fraflytningen fortsat har rådighed over en helårsbolig, er dette normalt en tilstrækkelig grund til at anse bopælen for opretholdt, medmindre skatteyderen har haft til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet. Se fx TfS 1991, 132 LSR og [SKM2016.168.BR](#), hvor der var en skærpet bevisbyrde for, at personen var fraflyttet. Se også [SKM2022.35.ØLR](#).

Det er en betingelse for at anse bopælen for bevaret, at personen under en eller anden form - helt eller delvis - har rådighed over en bolig her i landet.

Eksempel

En skatteyder ville ophøre med sin fulde skattepligt, selvom han efter fraflytningen til Sverige ville drive erhverv i Danmark. Skatteyderen ville opsig sin hidtidige lejebolig i Danmark og råde ikke længere over bolig i Danmark. Se [SKM2013.545.SR](#).

Helt særlige omstændigheder kan begrunde ophør af skattepligt, selvom rådigheden over boligen bevares efter fraflytningen fra Danmark. Se fx UfR 1982, 708 ØLD.

3-års-reglen

I praksis kan en person - i stedet for en endelig afhændelse af boligen - vælge at udleje/fremleje boligen uopsigeligt i mindst 3 år. Lejemålet må ikke kunne opsiges af udlejer i denne periode.

Personen skal være afskåret fra at råde over boligen i en periode på minimum 3 år. Det har fx ingen betydning, at personens udlandsophold overstiger 3 år, hvis boligen ikke har været udlejet uopsigeligt i mindst 3 år.

Eksempel

Udleje i under 3 år - skattepligten blev opretholdt.

En skatteyder opholdt sig i 7 år i udlandet med sin familie, og havde ikke anden tilknytning til Danmark end sit parcelhus. Den fulde skattepligt blev opretholdt, fordi huset udelukkende havde været udlejet i perioder på under 3 år. Se TfS 1992, 316 HR.

Eksempel

Udleje i under 3 år - skattepligten ophørte på grund af særlige omstændigheder.

Hvis der er meget klare indikationer på, at en skatteyder og dennes eventuelle familie har til hensigt at blive fast boende i udlandet, kan der i særlige tilfælde ses bort fra 3-års-betingelsen. I så fald anses bopælen for ophørt, selv om 3-års-betingelsen ikke er opfyldt. Se TfS 1998, 652 LSR og [SKM2014.808.LSR](#).

Det kan også forekomme, at lejekontrakten ikke er reel, og kun dækker over en proformaudlejning. I så fald er bopælen i Danmark opretholdt. Se UfR 1976, 925 HR.

Det strider ikke imod den såkaldte 3-års regel, hvis

- udlejeren klausulerer lejemålet så det kan opsiges af ham med et kortere varsel end 3 år, hvis boligen sælges og som følge heraf overtages af en ny ejer i umiddelbar fortsættelse heraf

- lejemålet forinden udløbet af 3-års-perioden opsiges af lejereren, eller lejemålet ophører af anden grund - fx på grund af lejerens død - og nyt lejemål herefter indgås bindende for udlejereren for den resterende del af 3-års-perioden, eller
- udlejereren tilkendegiver at vende tilbage til Danmark efter 3-års-periodens udløb.

Se TfS 1994, 217 TS.

Se også

Se også [SKM2016.588.VLR](#), hvor en pilots skattepligt - ud fra en samlet vurdering - blev opretholdt, selv om dennes andelsbolig var udlejet uopsigeligt i 3 år med forkøbsret til dennes bror.

Skæringstidspunkt, når boligen afhændes

Det er vigtigt at få afklaret, hvornår bopælen skal anses for opgivet, når den hidtidige helårsbolig er sat til salg ved fraflytningen, men endnu ikke er solgt.

Opgivelse af bopæl er ikke absolut betinget af, at boligen er solgt. Det afgørende er salgsbestræbelserne sammenholdt med skatteydernes faktiske flytning til et andet land. Fx kan salg af indbo eller flytning af indbo til det andet land bevirke, at rådigheden over boligen må anses for opgivet forudsat, at salget gennemføres på et senere tidspunkt.

I en sag blev bopælen anset for opgivet, da det kunne lægges til grund, at skatteyder havde haft en hensigt om varigt at bosætte sig i udlandet. Se UfR 1982, 708 ØLD.

Hvis en person har ydet almindelige salgsbestræbelser, uden at det er lykkedes for denne at afhænde den tidligere bolig, fx fordi ejendomsmarkedet er gået i stå, kan dette efter omstændighederne tages som udtryk for, at personen - trods det manglende salg - har haft til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet. Det gælder dog fx ikke, hvis prisen er sat urealistisk højt, og hvis det af den grund må antages, at salgsbestræbelserne kun er proforma.

Se også

Se også TfS 1987, 333 HR og TfS 2000, 168 LSR om fastlæggelse af fraflytningstidspunktet.

Hvis skatteyderen efter sin fraflytning rent faktisk disponerer over den bolig, der er sat til salg, fører dette som udgangspunkt til, at bopælen anses for opretholdt, indtil den pågældende endeligt mister rådigheden over boligen. Se TfS 1994, 232 VLR.

Flere helårsboliger

Hvis en person råder over flere helårsboliger, skal den pågældende afhænde dem alle, fx sælge eller udleje boligerne uopsigeligt i mindst 3 år. Ellers bliver skattepligten efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1, opretholdt.

Udlejningsejendomme

Ved fraflytningen skal en person ikke afhænde sine udlejningsejendomme, selvom de indeholder lejligheder til beboelse. Dog skal den pågældende kunne dokumentere, at vedkommende ikke gennem sin udlejningsvirksomhed har privat rådighed over en beboelse. Hvis en bestemt lejlighed har tjent til beboelse for denne person, skal den pågældende afskære sig rådigheden over lejligheden ved enten at sælge lejligheden eller at leje den ud uopsigeligt i mindst 3 år. Se [SKM2011.417.ØLR](#)

Særligt om sommerhuse

Den fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med helårsbolig, statuerer som udgangspunkt ikke bopæl, hvis sommerhuset kun anvendes til ferie eller lignende. Se afsnit [C.F.1.2.1](#).

Hvis sommerhuset ikke kan karakteriseres som usædvanligt med hensyn til pris, størrelse og faciliteter, anses bopælen som udgangspunkt ikke for opretholdt, hvis sommerhuset udelukkende anvendes i ferieøjemed, og har status som sommerhus. Se TfS 1990, 163 LSR.

Benyttes sommerhuset udelukkende til ferie eller lignende bevirker sommerhusets eventuelle høje standard ikke i sig selv, at bopæl anses for opretholdt.

Foreligger der andre væsentlige tilknytningsmomenter til Danmark, typisk i form af erhvervsinteresser, vil afgørelsen af, om den pågældende fortsat har bopæl her i landet ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de foreliggende omstændigheder.

Forbliver ægtefællen i Danmark og tager bolig i et sommerhus, udgør dette som udgangspunkt fortsat bopæl her i landet for den ægtefælle, der fraflytter til udlandet. Se [SKM2009.583.BR](#) og [SKM2018.66.VLR](#) (tidligere [SKM2017.103.BR](#)).

Hvis sommerhuset rent faktisk har fungeret som skatteyderens bolig, bliver bopælen anset som bevaret ved fraflytningen. Se TfS 1985, 169 LSR. Det gælder også, selv om begge ægtefællerne fraflytter. Se også [SKM2017.357.ØLR](#). (Dommen vedrørte anke af [SKM2016.212.BR](#), og blev anket til Højesteret, dog ikke vedrørende spørgsmålet om skattepligt).

Efter omstændighederne kan det ikke tillægges betydning, at en helårsbolig får ændret status til sommerhusbeboelse. Se TfS 1996, 51 HR.

Pensionister, der fraflytter Danmark

Et sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl for en pensionist, der efter 1 års ejertid efter planloven lovligt kan benytte sommerhuset som bolig hele året. Se afsnit [C.F.1.2.1](#).

Ved afgørelsen af, hvorvidt sommerhuset statuerer bopæl for en pensionist, lægges der vægt på den pågældendes tidligere og/eller nuværende anvendelse.

Hvis sommerhuset rent faktisk har tjent som bolig for en person, anses bopælen for bevaret ved fraflytningen. Se TfS 1985, 169 LSR. Det har den konsekvens, at den pågældende skal afstå sit sommerhus i forbindelse med fraflytning, for at komme ud af fuld skattepligt.

Forbliver ægtefællen i Danmark og tager bolig i et sommerhus, udgør dette som udgangspunkt fortsat bopæl her i landet for den ægtefælle, der fraflytter til udlandet. Se [SKM2009.583.BR](#).

Familieforhold

Ægtefæller

Hvis en ægtefælle flytter til udlandet, uden at dette sker i forbindelse med en egentlig ophævelse af samlivet, anses den pågældende ægtefælle i skattemæssig henseende sædvanligvis for at have bevaret bopæl her, hvis den tilbageværende ægtefælle opretholder et fælles hjem.

Eksempel

En skatteyder, der arbejdede igennem cirka 4 år i forskellige europæiske lande, ejede sammen med sin ægtefælle en ejendom. Ægtefællen blev boende på ejendommen med deres fælles barn. Retten fandt, at skattepligten aldrig var ophørt. Se [SKM2018.290.BR](#).

Det gælder dog ikke, hvis den tilbageværende ægtefælle kun har udsat sin udrejse fra landet af særlige grunde, fx for at færdiggøre arbejde eller uddannelse. Hvis den anden ægtefælles forbliven her i landet har midlertidig karakter, og er det klart, at den første ægtefælle ved sin udrejse har til hensigt at blive bosiddende i et andet land, ophører skattepligten for denne ved udrejsen. Se TfS 1986, 299 ØLR og modsat [SKM2018.290.BR](#), hvor det ikke blev tillagt vægt, at den anden ægtefælle var forblevet i parrets fælles ejendom på grund af deres fælles barns handicap, da det ikke var et forhold af midlertidig karakter.

Er samlivet mellem ægtefællerne faktisk ophævet, har den udrejste ægtefælle ikke bevaret sin bopæl i Danmark.

Lever ægtefællerne faktisk adskilt, opstår spørgsmålet, om der i denne sammenhæng, foreligger faktisk samlivsophævelse.

Om samlivet ved faktisk adskillelse anses for ophævet, beror på en konkret vurdering, men som udgangspunkt skal samlivet være ophævet som følge af en uoverensstemmelse mellem ægtefællerne.

Samlivet anses derfor som udgangspunkt ikke for ophævet, hvis ægtefællerne lever faktisk adskilt som følge af deres erhverv, fordi adskillelsen ofte vil være af midlertidig karakter. Se TfS 1990, 560 LR og TfS 1991, 248 VLR, hvor fraflytning skyldtes forretningsmæssige hensyn.

Det kan have betydning, at en person efter fraflytning fortsat betaler for husleje mv. Se [SKM2014.802.BR](#) og [SKM2024.295.BR](#), hvor byretten i begge domme lagde til grund, at samlivet med tidligere ægtefælle reelt ikke var ophørt.

Se også

Se også afsnit [C.A.8.1](#) - Overordnet om ægtefællebeskatning.

Samboende

Er der tale om papirløse samlivsforhold, beror den fraflyttedes fortsatte bopæl på en konkret vurdering af samlivsforholdets karakter. Se TfS 1987, 25 LSR. Er der tale om et ægteskabslignende forhold, indebærer opretholdelsen af det fælles hjem, at den person, der udrejser fra Danmark, anses for at have bevaret sin bopæl her i landet.

I andre tilfælde afhænger spørgsmålet, om bopælen er opretholdt, af en samlet vurdering af de foreliggende omstændigheder, fx erhvervsmæssige interesser og øvrig tilknytning til det andet land.

Det kan have betydning, at den pågældende efter fraflytning fortsat betaler for huslejen. Se [SKM2014.802.BR](#), hvor retten lagde til grund, at samlivet med den tidligere ægtefælle ikke reelt var ophørt.

Bopæl hos forældre

Hvis en person, der har boet hos sine forældre midlertidigt (i en kortere periode) flytter til udlandet uden at etablere fast bopæl der, vil den pågældende normalt anses for at have opretholdt sin bopæl i Danmark, hvis boligmuligheden hos forældrene bevares under udlandsopholdet. Se [SKM2001.22.LSR](#).

Det afgøres i øvrigt ud fra en konkret vurdering, om den pågældende har bevaret sin bopæl hos forældrene ved fraflytningen fra Danmark.

Det har ingen selvstændig betydning, hvis personen fx af praktiske grunde opretholder en postadresse hos forældrene, hvis det i øvrigt står klart, at personen ikke længere har til hensigt at bo hos forældrene.

Skatteydere hensigter

Praksis viser, at opretholdelsen af bopæl ved fraflytning i altovervejende grad støttes på objektive kriterier. Så det er afgørende, om den pågældende har bevaret en rådighed over boligen efter fraflytningen.

Skatteydere subjektive hensigter er dog under tiden også tillagt betydning.

Det gælder navnlig, hvor skatteyderens fraflytning ikke er blevet anset for definitiv som følge af dispositioner omkring afståelse af erhvervsinteresser. Hvis personen efter fraflytningen fortsat har

en stærk tilknytning til landet, herunder erhvervsmæssige interesser, og efter fraflytningen ofte opholder sig i landet, vil også andre boligformer end en helårsbolig efter omstændighederne kunne statuere fortsat bopæl.

For eksempel fik skatteyderens forsatte rådighed over et sommerhus betydning for opretholdelsen af bopæl her i landet. Se [SKM2010.47.VLR](#).

Skatteydere subjektive hensigter har betydning, hvor den pågældende kun har en delvis rådighed over helårsbolig eller har en atypisk tilknytning til Danmark efter fraflytning. Det gælder fx, hvis personen alene har en boligmulighed hos forældre eller familie.

Omvendt, hvis det står klart at personen, efter fraflytning fra Danmark, har til hensigt varigt at bosætte sig i et andet land, vil en atypisk eller mere diffus rådighed over bolig fx gennem forældre eller anden familie ikke kunne statuere fortsat bopæl her i landet.

Rådigheden over en bolig, tilhørende en bror, var ikke tilstrækkelig til at statuere bopæl, da det stod klart, at fraflytningen til USA var sket for at tage varigt ophold og drive en ny virksomhed dér. Se [SKM2009.482.VLR](#).

Skatteydere forklaring om, at denne havde til hensigt at bosætte sig permanent i udlandet, blev konkret ikke tillagt betydning i [SKM2015.750.LSR](#).

Arbejde i EU's tjeneste

Personer, der, tager ophold i en anden medlemsstat (end Danmark) for udelukkende at arbejde i EU's tjeneste skal betragtes som om, de har bevaret deres bopæl her i Danmark. Se art. 13 i [Protokol \(nr. 7\) vedrørende Den Europæiske Unions Privilegier og Immuniteter](#).

Denne bopælmæssige tilknytning til hjemlandet vedvarer under hele ansættelsesperioden uanset skatteyderens øvrige dispositioner, og skatteyderen kan ikke give afkald på sin bopælmæssige (og dermed skattemæssige) tilknytning til hjemlandet. Se Skd.71.611. Skattepligten varer ved, så længe personen opholder sig på en medlemsstats område. Se TfS 1987,200 om en EF-ansat, der udførte sit arbejde uden for EF.

En ægtefælle til en EU-ansat er også omfattet af protokollens artikel 13, medmindre vedkommende er selvhvervende. Det betyder, at ægtefællen har selvstændig indkomst fra lønarbejde eller liberalt erhverv og lignende.

For børn af EU-tjenestemænd fortsætter den fulde skattepligt til Danmark, så længe forældrene tager vare på eller forsørger børnene. Det gælder for børn under 18 år og for børn over 18 år, der er under skole- eller erhvervsmæssig uddannelse, dog længst til det 26. år. Se bilag VII i vedtægten for tjenestemænd og øvrige ansatte i EU.

Udrejse til Grønland og Færøerne

Udrejse til Grønland og Færøerne sidestilles med udrejse til fremmed stat.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		

Sagen angik, om appellanten (A) kunne anvende forskerskatteordningen i KSL §§ 48 E-F i forbindelse med, at han i 2017 flyttede til Danmark og fik ansættelse ved et dansk selskab. Spørgsmålet var nærmere, om han opfyldte betingelsen i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, hvorefter den pågældende ikke inden for de seneste 10 år forud for sin ansættelse (tjenesteforholdet) har været skattepligtig til Danmark efter bl.a. KSL § 1 (fuld skattepligt).

Højesteret lagde til grund, at A ikke rettede henvendelse til skatteforvaltningen om flytningen til Y1-land eller om, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. Han rettede heller ikke henvendelse til skattemyndighederne med oplysninger, der gjorde det muligt for dem at foretage en afsluttende ansættelse. A sørgede således ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et ophør af den fulde skattepligt til Danmark. Han var derfor i SKATs systemer fortsat registreret som fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2007-2010, og i overensstemmelse med registreringen blev der udsendt årsopgørelser til ham for indkomstårene 2007-2010, hvor han var skatteansat som fuldt skattepligtig til Danmark. Skattemyndighederne havde ikke pligt til af egen drift at foretage en afsluttende skatteansættelse i et tilfælde som det foreliggende, hvor skatteyderen ikke havde givet skattemyndighederne de nødvendige oplysninger til brug herfor.

Højesteret fandt, at årsopgørelserne for 2007-2010 var gyldige forvaltningsafgørelser, som måtte lægges til grund, når det skulle afgøres, om A "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1. Højesteret fastslog herefter, at A ved sin ansættelse hos X A/S den 4. oktober 2017 ikke opfyldte 10-års betingelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, idet A de seneste 10 år forud for den 4. oktober 2017 havde været skattepligtig til Danmark.

Sagen angik, om appellanten (A) kunne anvende forskerskatteordningen i KSL §§ 48 E-F i forbindelse med, at han i 2016 flyttede til Danmark og fik ansættelse ved et dansk selskab. Spørgsmålet var nærmere, om han opfyldte betingelsen i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, hvorefter den pågældende ikke inden for de seneste 10 år forud for sin ansættelse (tjenesteforholdet) har været skattepligtig til Danmark efter bl.a. KSL § 1 (fuld skattepligt).

A flyttede den 1. januar 2005 fra Danmark til Y1-land for at arbejde der. Han anmeldte sin flytning til folkeregisteret, og det blev heri registreret, at han var udrejst den 1. januar 2005. Højesteret lagde til grund, at A ikke rettede henvendelse til de kommunale skattemyndigheder om flytningen til Y1-land eller om, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. Han rettede heller ikke henvendelse til skattemyndighederne med oplysninger, der gjorde det muligt for dem at foretage en afsluttende ansættelse. A sørgede således ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et ophør af den fulde skattepligt til Danmark. Han var derfor i SKATs systemer fortsat registreret som fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2006-2010, og i overensstemmelse med denne registrering blev der udsendt årsopgørelser til ham for indkomstårene 2006-2010, hvor han var skatteansat som fuldt skattepligtig til Danmark. Skattemyndighederne havde ikke pligt til af egen drift at foretage en afsluttende skatteansættelse i et tilfælde som det foreliggende, hvor skatteyderen ikke havde givet skattemyndighederne de nødvendige oplysninger til brug herfor.

Højesteret udtalte, at årsopgørelserne var gyldige forvaltningsafgørelser, som måtte lægges til grund, når det skulle afgøres, om A "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i § 48 E, stk. 3, nr. 1, og at A ved sin ansættelse den 1. august 2016 i Danmark ikke opfyldte 10-årsbetingelsen. Højesteret fastslog herefter, at A ved sin ansættelse i X Kommune den 1. august 2016 ikke opfyldte 10 års-betingelsen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, idet A de seneste 10 år forud for den 1. august 2016 havde været skattepligtig til Danmark.

Skatteyderen havde pr. 1. marts 1986 meldt flytning til Tyskland. Skatteyderen kunne ikke godtgøre, at han på dette tidspunkt eller på et senere tidspunkt før udgangen af 1989 havde opgivet sin bopæl i Danmark. Der blev henset til, at skatteyderen efter etablering af bopæl i Tyskland havde bevaret det arbejde i Danmark, som han på det tidspunkt havde haft i en årrække,

	og at han etablerede yderligere arbejdsforhold i Danmark, og at han hele tiden havde haft rådighed over bopæl i Danmark.	
<u>SKM2001.483.HR</u>	Skatteyder havde ikke godtgjort, at bopæl i Danmark var opgivet efter udrejse til Spanien. Skatteyder havde både bopælsmuligheder og erhvervsmæssige interesser i Danmark.	
<u>SKM2001.388.HR</u>	Skatteyder, S, havde i en periode efter erhvervelse af bolig i Spanien fortsat sin hidtidige bolig til rådighed i Danmark. I denne periode erhvervede det anpartsselskab, hvor S var direktør, to lejligheder i den samme ejendom som var hans hidtidige bolig. Det blev lagt til grund, at et sommerhus egnet til helårsbeboelse , var benyttet i betydeligt omfang. Det blev også lagt til grund, at den ene af anpartsselskabets lejligheder havde været til rådighed for S. Højesteret tiltrådte, at det ikke var godtgjort, at S havde opgivet sin bopæl i Danmark.	
TfS1998,606HR	Skatteyderen arbejdede på boreplatforme i Mellemøsten , så han på skift arbejdede 28 dage og holdt fri 28 dage. I august 1984 fik han en datter med en herboende kvinde. Han betalte bidrag til barnet. Han havde videre postadresse hos barnets moder og ejede fast ejendom og pengeindeståender i Danmark. Under ophold her boede han hos barnets mor. Det blev efter parternes forklaringer lagt til grund, at skatteyderen og barnets mor ikke levede i samlivsforhold af ægteskabslignende karakter, og at han heller ikke i øvrigt kunne anses at have erhvervet bolig i de omhandlende år. Han var derfor ikke skattepligtig efter bopælsbestemmelsen.	
TfS 1996, 51 HR	En skatteyder, der emigrerede til England i 1981 ansås for at have opretholdt bopæl her i landet, under hensyn til hans fortsatte boligmulighed, og at hans erhvervsmæssige interesser også efter udrejsen udelukkende var knyttet til Danmark. Der blev lagt vægt på, at skatteyderen havde en bopælsmulighed på sit danske gods , uanset det blev fremført, at hovedbygningen var lejet ud. Desuden var skatteyderen gået i forhandlinger om at købe en anden ejendom, som han fik ændret status på fra helårsbolig til sommerhusbeboelse. Der blev også henset til ejendommens indretning og de forbedringer, han havde foretaget.	

TfS 1992, 316 HR	En skatteyder var efter ophold i udlandet på ny blevet fuld skattepligtig til Danmark i 1975. I 1976 købte han et enfamiliehus, hvor han ikke tog bopæl. I 1978 fraflyttede han Danmark og begyndte at arbejde for FAO i Nigeria. I 1985 tog han atter bopæl i Danmark. I den mellemliggende periode var huset udlejet møbleret ved lejemål af kortere varighed end 3 år og havde i øvrigt stået til hans disposition. Bopælen i Danmark ansås derfor for bevaret.	
TfS 1990, 431 HR	En skatteyder flyttede i slutningen af april til Spanien, hvor han tidligere havde købt hus. Ved en aftale den 17. februar 1978 (senere ændret til 2. maj 1978 uden nye underskrifter) overdrog skatteyderen sine anparter i et dansk selskab til de 2 andre anpartshavere, bl.a. mod udstedelse af gældsbevis. Aftalen anses for indgået pr. 17. februar 1978, hvor skatteyderen alene var skattepligtig i Danmark. Fraflytningstidspunkt.	
TfS 1988, 506 HR	En skatteyder havde ved sin fraflytning fra Danmark i 1978 haft bopæl hos sin fraskilte ægtefælle. Senere samme år flyttede han tilbage til Danmark på ny og havde i en periode bopæl hos sin tidligere ægtefælle. På den baggrund ansås skatteyderen ikke under sit kortvarige ophold i Spanien at have opgivet sin bopæl i Danmark.	
UfR 1987, 888 HR	En skatteydere fracflytning til Spanien blev anset for fiktiv. Skatteyderen flyttede ikke til noget andet sted i Danmark eller udlandet, men gav sig til at leve en omflakkende tilværelse med mange rejser. Det blev lagt til grund, at han en væsentlig del af tiden opholdt sig her i landet, hvortil han havde sin personlige og erhvervsmæssige tilknytning. Under disse ophold overnattede han som regel i broderens sommerhus. Herefter ansås han for at have bevaret en sådan tilknytning her til landet, som efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, medfører skattepligt her i landet.	
TfS 1987, 333 HR	En skatteyder flyttede med virkning fra den 12. juli 1978 til Irland og solgte alle aktierne i 3 danske selskaber, som han dominerede. Aftalen om aktiesalget blev endelig den 28. juli 1978. Samme dag fjernedes møblerne i det hus, han hidtil havde beboet, og samme dag blev huset sat til salg. Skatteyderen købte hus i Irland under sit ophold der i perioden fra 12. juli til 16. juli, hvor han også fik attesteret, at han var meldt bosiddende og skattepligtig til Irland. Skattepligten til Danmark blev anset for ophørt den 28. juli 1978. Der blev henset til, at det var en afgørende forudsætning for skatteydere beslutning om at opgive bopælen her i landet, at salgsaftalen om aktierne (og en tilknyttet konsulentaftale) kom i stand. Fraflytningstidspunkt.	

UfR 1982, 558 HR	En person, der havde oparbejdet en virksomhed her i landet, overdrog i 1967 virksomheden til et aktieselskab, hvori han ejede 99 pct. af aktiekapitalen, og flyttede med sin hustru til Schweiz. Hustruen ejede fortsat ægteparrets tidligere bolig, som blev beboet af deres børn og af lejere af enkeltværelser med kortvarige lejemål. Det fandtes ikke tilstrækkeligt godtgjort, at den pågældende havde bevaret sin bopæl her i landet og også havde haft et ophold her i landet, der kunne begrunde skattepligt. (Bemærk, at udrejsen sker inden KSLs ikrafttræden).	
UfR 1976, 925 HR	En entrepreneurs fraflytning til Norge blev anset for proforma, og han ansås ikke for at have opgivet sin bolig under sit 3 års ophold i Norge.	
UfR 1975, 1079 HR	En lektor, der tidligere havde boet i Sverige, men de sidste 15 år i Danmark, forlod landet den 31/12-1969 for at tage ansættelse som gymnasielærer i Sverige. Han fik arbejde i Sverige i januar 1970. Efter kort tids forløb søgte han ansættelse andre steder, herunder ved danske skoler, og blev fra august 1970 ansat ved Sønderborg Statsskole. Under det korte ophold i Sverige bevarede han på forskellig måde tilknytning til Danmark, og familien forblev boende i den hidtidige bolig. Ved udrejsen var der ingen uoverensstemmelse mellem ægtefællerne, og det kunne ikke fastslås, at lektoren havde opgivet sin bopæl i Danmark.	
Landsretsdomme		
<u>SKM2024.228.ØLR</u>	En skatteyder blev anset for fuldt skattepligtig til Danmark, idet landsretten fandt, at skatteyderen ikke havde løftet bevisbyrden for, at han havde haft til hensigt at bosætte sig og forblive bosat i udlandet i indkomstårene 2009 og 2010. Landsretten var efter bevisførelsen enig i byrettens begrundelse og resultat. Landsretten tiltrådte herunder, at A havde afgivet skiftende oplysninger om, hvor han befandt sig i andet halvår 2009. Selvom det efter bevisførelsen for landsretten måtte lægges til grund, at A i 2010 havde tilbragt tid i Y12-land, tiltrådte landsretten, at A ikke havde løftet sin bevisbyrde for, at han ved anmeldelsen om udrejse i august 2009 eller på et senere tidspunkt inden for den i sagen omhandlede periode havde til hensigt at bosætte sig og forblive bosat i udlandet. Landsretten fandt desuden, at skatteyder skulle beskattes af en udgiftsafholdelse i skatteyers selskab, og at skatteyder skulle beskattes af nogle indsætninger på sin bankkonto.	Se også <u>SKM2022.509.B</u>

	Landsretten stadfæstede herefter byrettens dom.	
<u>SKM2022.35.ØLR</u>	En skatteyder havde ikke godtgjort, at han i 2009 opgav sin danske bopæl, således at skattepligten i Danmark for dele af indkomståret 2009 og indkomståret 2010 var ophørt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Skatteyderen havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser i Danmark. Beskatningsretten tilkom derfor Danmark, jf. artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.	Tidligere instans <u>SKM2019.118.BR.</u>
<u>SKM2019.249.ØLR</u>	Den ene af de sambehandlede sager vedrørte for det første, om skatteyderen var skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2006-2007 og 2010-2011. Skatteyderen var født og opvokset i Danmark og boede sammen med sin ægtefælle og datter (født år 2000), indtil parret blev skilt i 2006. I forbindelse med skilsmissen solgte han sin andel af den tidligere fælles bolig og lejede dernæst en lejlighed. Skatteyderen var fra den 9. december 2004 til i hvert fald den 2. november 2011 registreret som ejer af først en Mercedes og siden en Audi. Det fremgår af CPR-registret, at skatteyderen fra den 7. april 2003 til den 1. marts 2012 var registreret med bopæl i Danmark. Skatteyderen arbejdede i efteråret 2006 en kort periode i Tyskland, hvor han boede i en hotellejlighed, og arbejdede dernæst 6 måneder i Italien, hvor han boede i en møbleret lejlighed. Fra august 2007 boede han og var ansat i Danmark. Fra sommeren 2010 var han ansat i et luftfartsselskab i Letland. Skatteyderen påbegyndte i årene 2010-2011 at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. På baggrund af en samlet vurdering af skatteyderens forhold lagde byretten til grund, at skatteyderen i indkomstårene 2006-2007 og 2010-2011 bevarede sin tilknytning og fulde skattepligt til Danmark. Retten lagde navnlig vægt på, at skatteyderen bevarede helårsbolig, at hans familie, herunder navnlig hans datter, var bosat i Danmark, og at han havde biler i Danmark. Landsretten tiltrådte denne vurdering. Sagen vedrørte for det andet, om SKAT var berettiget til at genoptage skatteansættelsen for indkomstårene 2006 og 2007. Det var under sagen ubestridt, at skatteyderen ikke havde	Se også <u>SKM2018.345.BR.</u>

	selvangivet sine indtægter i noget land, men skatteyderen gjorde gældende, at han havde modtaget rådgivning fra SKAT om, at han ikke var skattepligtig til Danmark. Landsretten bemærkede, at det ikke kunne lægges til grund, at den pågældende skattemedarbejder skulle have afgivet en tilkendegivelse herom til skatteyderen. Sagen vedrørte for det tredje, om skatteyderen var skattepligtig af en indsætning på ca. kr. 50.000 på sin konto. Byretten bemærkede indledningsvist, at fra sommeren 2010 fik skatteyderen lønindtægter fra sin lettiske arbejdsgiver indsat på sin konto uden at selvangive indtægterne til SKAT. Ifølge skatteyderens forklaring skulle beløbet på ca. kr. 50.000 være valuta, som han havde haft liggende i kontanter. Det fremgik imidlertid ikke af hans konto, at han skulle have hævet beløb i tilsvarende størrelsesorden forud for indsætningen. Under disse omstændigheder lagde retten til grund, at også dette beløb var skattepligtig indtægt. Landsretten tiltrådte dette. Skatteministeriet blev herefter frifundet.	
<u>SKM2019.42.ØLR</u>	Sagen angik, om skatteyderen ved den anmeldte flytning til Frankrig i 2007 havde opgivet sin skattepligt til Danmark. Landsretten fandt, at skatteyderens sommerhus, som var erhvervet i tilknytning til den anmeldte flytning, udgjorde en bopæl i KSL § 1, stk. 1, nr. 1's forstand. I den forbindelse tillagde landsretten det også betydning, at han i de for sagen relevante indkomstår havde opholdt sig i sommerhuset i perioder året rundt. Skatteyderen blev herefter anset for skattepligtig til Danmark Landsretten fandt endvidere, at skatteyderen havde haft midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, hvorfor beskatningsretten også tilkom Danmark. Landsretten stadfæstede herefter byrettens dom.	Se også <u>SKM2018.76.BR</u>
<u>SKM2018.407.VLR</u>	Sagen angik dels spørgsmålet om ekstraordinær genoptagelse af skatteyderens skatteansættelse for 2007, dels spørgsmålet om, hvorvidt skatteyderen havde opgivet sin bopæl i Danmark i 2007. Skatteyderen havde siden 2002 været ansat i en udenlandsk virksomhed. Han fremlodte sig sin danske folkeregisteradresse ultimo november 2006 og indgik i den forbindelse en udlejningsaftale med naboen, som flyttede ind i hans hus. Af lejekontrakten fremgik det, at den var uopsigelig i 3 år fra skatteyderens side. Tre dage efter kontraktindgåelsen, spurgte skatteyderen SKAT om, hvorvidt hans bopæl måtte anses for opgivet, hvis han udlejede sin	

	ejendom til sit barn. I 2007 havde skatteyderen en ekstraordinær lønindtægt på 6,5 mio. kr., og han benyttede i perioden en professionel skatterådgiver. Skatteyderen blev opsagt med fratrædelse ultimo juni 2007 og tilmeldte sig pr. 1. januar 2008 sin tidligere adresse. I forbindelse med selvangivelsen for 2007, som blev indgivet til SKAT i maj 2008, undlod skatteyderen at oplyse, at han igen var flyttet tilbage til Danmark, og at den uopsigelige lejekontrakt ikke længere var gældende. Landsretten fandt på den baggrund, at han havde handlet groft uagtsomt, og at SKAT derfor var berettiget til at foretage en ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2007. Under henvisning til byrettens begrundelse tiltrådte landsretten, at skatteyderen havde bopæl i Danmark i 2007 og dermed var fuldt skattepligtig til Danmark, og at han i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og det andet land måtte anses for hjemmehørende i Danmark i 2007, da han havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til Danmark, således at midtpunktet for hans livsinteresser i 2007 var i Danmark.	
<u>SKM2018.182.ØLR</u>	En person blev ikke anset for fraflyttet i indkomstårene 2007-2008 og havde dermed ikke opgivet sin skattepligt til Danmark. Personen havde i de pågældende år fuld rådighed over sin og hustruens helårsbolig i Danmark, hvor hans hustru og børn fortsat boede, og hvor han opholdt sig, når han var i Danmark. Han havde ikke løftet bevisbyrden for, at han havde til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet. Det kunne ikke lægges til grund, at familien havde besluttet at flytte til England og tog initiativ hertil. Personen blev derfor anset for ikke at have opgivet sin bopæl til Danmark efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 1.	Tidligere <u>SKM2017.234.L</u>

Sagen handlede om, hvorvidt et ægtepar havde opgivet bopælen i Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Sagen handlede endvidere om, hvorvidt manden havde skattemæssigt domicil i Danmark eller Spanien i 2008 efter den dagældende DBO.

Ægteparret, som registrerede sig som bosiddende i Spanien fra 2008, havde solgt deres helårshus i Danmark, men ejede efter den registrerede fraflytning fortsat et sommerhus i Danmark. I årene 2008-2010 opholdt ægteparret sig i betydeligt omfang i Danmark og havde tillige bil til rådighed i Danmark. Manden havde selvangivet indkomst i Spanien.

Under henvisning til en samlet bedømmelse af omfanget af ægteparrets ophold i Danmark, hvorunder manden også måtte antages at have varetaget betydelige erhvervsmæssige og økonomiske interesser, ægteparrets boligforhold og familiemæssige tilknytning til Danmark, fandt landsretten det ikke godtgjort, at ægteparret havde opgivet deres skattemæssige bopæl i Danmark.

For så vidt angår boligforholdene lagde landsretten bl.a. vægt på, at ægteparrets sommerhus i årene 2008-2010 fik en tilbygning, således at sommerhusets samlede areal kom til at udgøre 129 m², ligesom den oprindelige del af sommerhuset blev gennemgribende renoveret. Ifølge mandens forklaring var hensigten med ombygningen bl.a. at skabe bedre plads til at få besøg af børnebørn. Det samlede ombygningsarbejde udgjorde ifølge ægteparret 1,2 mio. kr.

I relation til mandens erhvervsmæssige og økonomiske interesser bemærkede landsretten, at manden efter fraflytningen til Spanien fortsatte med at eje store dele af den koncern, som han selv var medstifter af, og som havde mere end 150 ansatte. Ifølge beholdningsoversigt udgjorde værdien af aktierne i koncernens selskaber pr. 30 maj 2008 mere end 20 mio. kr. Manden var derudover i årene 2008-2010 registreret med direktørposter henholdsvis bestyrelsesposter inden for koncernens selskaber, ligesom han deltog i bestyrelsesmøder under sine ophold i Danmark og desuden i mindre omfang ydede rådgivning. Det arbejde, som manden udførte fra Spanien for koncernens grønlandske selskaber, svarede til det arbejde, han tidligere havde udført fra Danmark.

Landsretten tiltrådte afslutningsvist byrettens begrundelse for, at manden i henhold til DBO'en indgået med Spanien ikke havde skattemæssigt domicil i Spanien i 2008. Landsretten stadfæstede på denne baggrund byrettens dom.

<u>SKM2017.357.ØLR</u>	Et ægtepar ejede også efter det tidspunkt, hvor de anmeldte flytning til Schweiz, et sommerhus i Danmark. Huset kunne i medfør af planlovens § 41 lovligt anvendes til helårsbolig. Der havde været et betydeligt elforbrug i huset, og landsretten lagde til grund, at huset var egnet til helårsbeboelse. Landsretten fandt, at ægteparret ikke havde godtgjort, at de i de pågældende indkomstår opgav deres bopæl i Danmark, og at de fortsat reelt var bosiddende i Danmark, uanset tilmelding mv. til Schweiz og fremlagte erklæringer om ophold der. Landsretten tiltrådte derfor, at de begge var skattepligtige i Danmark i de pågældende år, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.	Stadfæster <u>SKM2016.212</u> Landsrettens dom blev anklaget af Højesteret, dog ikke vedrørende spørgsmålet om skattepligt. Se <u>SKM2018.520.HR.</u>
<u>SKM2016.588.VLR</u>	En skatteyder havde i 2005 oplyst til folkeregisteret, at han fraflyttede Danmark for at tage "arbejdsophold af længere varighed i Bahrain. Han oplyste, at han ikke var ejer af en helårsbolig i Danmark, men ejede et sommerhus. Skatteyderen havde, kort før han flyttede til Bahrain, erhvervet en andelsbolig i Danmark. Denne bolig havde han udlejet til sin bror på en 3-årig uopsigelig lejeaftale med forkøbsret. I 2006 købte broderen boligen. Skatteyderen købte endnu en bolig i Danmark i 2007, som han beholdt indtil 2010. I 2010 blev skatteyderen stoppet under en kontrolaktion i en tysk indregistreret bil. Skatteyderen oplyste her, at han opholdt sig i Danmark ca. 14 dage om måneden, og at han under disse ophold boede hos sin bror. Skatteyderen kunne ikke godtgøre, at han i 2005 havde opgivet sin bopæl i Danmark for at tage ophold i udlandet. Retten lagde vægt på, at skatteyderen ikke havde oplyst, at han fortsat var ejer af en helårsbolig i Danmark, og at havde oplyst, at han opholdt sig hos sin bror i Danmark i ca. 14 dage om måneden.	Tidligere <u>SKM2015.486.L</u>
<u>SKM2013.394.ØLR</u>	En person flyttede til Spanien på et tidspunkt, hvor hans ægtefælle forblev i Danmark i et hus ejet af hende. Ægtefællens forbliven i Danmark skyldtes bl.a., at parrets datter var afgået ved døden efter kort tids sygdom og havde efterladt sig 3 børn i alderen 1-5 år. Ægtefællen blev i Danmark for i en periode at tage sig af disse børnebørn. Landsretten fandt efter en konkret vurdering, at ægtefællens fortsatte ophold i Danmark skyldtes særlige forhold af midlertidig karakter. På dette grundlag og under hensyn til personens øvrige tilknytningsmomenter til Danmark fandtes af underordnet betydning, havde personen ikke bevaret bopæl i Danmark efter udrejsen til Spanien i oktober 2007.	

<u>SKM2012.459.VLR</u>	En hovedaktionær havde forud for 1/10 2000 haft bopæl i Danmark og havde derfor bevisbyrden for, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. På grund af at der var tale om en forholdsvis kort periode, hvor hovedaktionæren gjorde gældende, at han ikke var skattepligtig til Danmark, var bevisbyrden skærpet. Efter en konkret vurdering fandt retten, at skattepligten ikke havde været opgivet.	
<u>SKM2011.417.ØLR</u>	En mand, M, der var marokkansk gift, flyttede i oktober 2006 fra Danmark til Marokko. M havde tidligere boet til leje i en lejlighed i en ejendom, som hans selskab ejede. Lejligheden blev på fraflytningstidspunktet udlejet til sønnen og senere solgt til sønnen. M og hans selskab ejede desuden flere udlejningsejendomme i Danmark. Det blev lagt til grund, at der ikke var stillet et værelse til rådighed for M i lejligheden, at M efter lejeloven ikke havde mulighed for at opsige sønnens lejemål for selv at bebo den, og at sønnen ikke ville efterkomme et eventuelt ønske fra sin far om at fraflytte lejligheden uden iagttagelse af lejelovens regler. Det blev også lagt til grund, at sagsøgeren kun besøgte Danmark i få uger efter fraflytningen, og at han drev erhvervsvirksomhed i Marokko. At der som led i den almindelige drift af udlejningsejendommen med jævne mellemrum var ledige lejemål, herunder på fraflytningstidspunktet, førte ikke til et andet resultat.	
<u>SKM2010.47.VLR</u>	En skatteyder, T, flyttede i 2000 fra Danmark til Tyskland, blev fortsat anset for fuld skattepligtig i årene 2000 - 2002. Derefter flyttede han igen til Danmark. Der blev lagt vægt på, at T ejede et sommerhus i Danmark, at den væsentligste del af Ts erhvervsindtægt stammede fra et selskab, hvori han var hovedaktionær, at T i en periode havde opretholdt forholdet sin datters mor, der havde bopæl i Danmark, hvor Ts selskab også havde forretningslokaler, og T opholdt sig fortsat i betydeligt omfang i Danmark.	
<u>SKM2009.482.VLR</u>	Uanset at en person efter udrejse til USA havde rådighed over en bolig tilhørende hans bror fra juli 2000 til marts 2001, kunne skattepligten ikke anses for opretholdt. Der blev henset til, at den pågældendes altovervejende erhvervsmæssige aktiviteter lå i USA efter erhvervelse af en farm i juli 2000, hvorimod de erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark kun bestod i en mindre udlejningsejendom. Den pågældende havde i en årrække forud beskæftiget sig med landbrug, og det havde formodningen imod sig, at han ikke ville være til stede på farmen i betydeligt omfang i opstartsfasen. Der blev lagt vægt på, at han ikke længere havde telefon og bil i Danmark, og at han i 1999 fik visum til USA og fik udstedt "social security number" i USA. Endelig var han ikke fremkommet med nærmere dokumentation for	

	rejser mv. til USA. (NB. Den pågældende ønskede at blive anset som fuldt skattepligtig).	
<u>SKM2008.432.ØLR</u>	Skatteyderen arbejdede i 1999 og 2000 som lastbilschauffør for et dansk selskab. Indtil marts 1999 var han tilmeldt folkeregisteret på sine forældres bopæl i Danmark, hvorefter han meldte fraflytning til England. Skatteyderen kunne ikke godtgøre, at han opgav sin bopæl i Danmark, fordi han havde haft og rent faktisk benyttet en boligmulighed hos sine forældre i et ikke uvæsentligt omfang.	
<u>SKM2008.29.VLR</u>	En skatteyder kunne ikke godtgøre, at han fra udgangen af 1993 havde opgivet sin bopæl i Danmark. Skatteyderen var herefter fuldt skattepligtig til Danmark efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 1, fra 1994-2002. Skatteyderen havde bevaret en boligmulighed i perioden og hans udlejningsvirksomhed ansås i samme periode for drevet af skatteyderen personligt.	
<u>SKM2007.533.ØLR</u>	Et pensionistægtepar flyttede 1. maj 2003 til Schweiz. Det kunne ikke ved forskudsangivelsen for 2005 lægges til grund, at de fortsat var skattepligtige til Danmark. Manden ejede 2 danske selskaber, der drev en mindre spansk virksomhed, som var under afhændelse. Pensionistægteparret havde ingen familiemæssig tilknytning til Danmark, men ejede et større sommerhus i Danmark, som i perioden efter fraflytningen var benyttet til lovligt ophold, mest i sommerhalvåret, i ca. 1/4 af tiden, men som i øvrigt ikke lovligt kunne benyttes til helårsbeboelse. Ud fra en helhedsbedømmelse ansås ægteparret ikke for at have bevaret en sådan tilknytning til Danmark, at de havde opretholdt bopæl her.	
<u>SKM2007.375.VLR</u>	En skatteyder kunne ikke bevise, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark, hvorfor skatteyderen var fuldt skattepligtig til Danmark. Der blev lagt vægt på, at skatteyderen, forud for det pågældende indkomstår, var tilmeldt folkeregisteradresse i Danmark på ægtefællens ejendom, og at skatteyderen igen var tilmeldt denne adresse. Samlivet havde ikke i den periode været ophævet .	
<u>SKM2006.50.VLR</u>	Skatteyderen var siden 1997 bosat og arbejdede uden for Danmark, men havde samtidig bevaret rådigheden over en lejelejlighed i Danmark. Han anvendte lejligheden under ophold i Danmark 2-3 gange om året i perioder af 10-12 dages varighed. Bopælen her i Danmark ansås bevaret . Det kunne ikke tillægges vægt, om det var umuligt at opnå tilladelse til fremleje.	

<u>SKM2005.207.ØLR</u>	Højesteret havde i en tidligere dom anset personen for fuldt skattepligtig for de forudgående år. For indkomstårene 1995-1997 fandt landsretten, at skatteyder ikke ved egen forklaring havde godtgjort , at der var indtrådt sådanne ændringer i hans skattemæssige forhold , at hans skattepligt var ophørt.	
TfS 1994, 232 VLR	En fisker, der i 1983 og 1984 var beskæftiget på et dansk indregistreret skib i de grønlandske farvande, lejede de 1. juni 1983 en etværelses lejlighed i Grønland . Det lykkedes ham først at få solgt sin lejlighed i Århus pr. 1. september 1984. Det blev lagt til grund, at han i tiden fra den 1. januar 1983 til den 31. august havde haft bolig til fri rådighed i Danmark, medens han i Grønland kun disponerede over et lille værelse, ligesom han periodevis opholdt sig i Danmark.	
TfS 1993, 92 VLR	En skatteyder udrejste til Spanien i 1976 og opgav sin hidtidige bolig i Danmark samtidig med, at han anskaffede en lejlighed i Spanien på 40 m ² . Den fulde skattepligt til Danmark blev anset for bevaret efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 1, da det blev lagt til grund, at skatteyderen havde ophold i Danmark i langt videre omfang end i Spanien, at han havde haft erhvervsmæssige interesser i Danmark i form af et anpartsselskab, at han under sine ophold i Danmark har varetaget ledelsen af selskabet, at han har kunnet bo i selskabets lokaler, at han også havde haft personlig tilknytning til Danmark (bopælsmulighed hos fraskilt hustru, der stadig var direktør i selskabet).	
TfS 1991, 308 ØLR	En skatteydere flytning til Frankrig blev tilsidesat, da han havde opretholdt en sådan tilknytning til Danmark, at han havde bevaret sin fulde skattepligt i efter <u>KSL § 1</u> , nr. 1. (Vekslede boligmuligheder).	
TfS 1991, 248 VLR	En dansk kvinde var gift med en tysk statsborger. Ægteparret boede i Danmark, indtil manden i 1978 fik en stilling i Tyskland som lærer og flyttede tilbage til Tyskland. Samlivet kunne ikke anses for ophævet på grund af uoverensstemmelse. Manden ansås derfor fortsat for fuld skattepligtig i perioden.	
TfS 1989, 155 VLR	En kvinde, som i 1981 og 1982 havde indgivet selvangivelse som begrænset skattepligtig til Danmark, blev i en straffesag anset for fortsat at have en sådan tilknytning til Danmark, at hendes bopæl var bevaret her. Kvinden havde mulighed for at bo på et gods , og hun havde udnyttet denne mulighed i betydeligt omfang. Kvinden havde opholdt sig mere i Danmark end i Frankrig og havde sine erhvervsmæssige interesser her i landet.	

TfS 1986, 299	En skatteyder flyttede i 1980 til Schweiz, hvor han tiltrådte en tidsubegrænset fuldtidsstilling hos en schweizisk arbejdsgiver og lejede en lejlighed. Han fik tilsagn om opholdstilladelse i Schweiz for ægtefælle og 2 børn, men familien blev af uddannelsesmæssige grunde boende i ægtefællernes villa i Danmark, hvor skatteyderen var tilmeldt folkeregisteret indtil 30/12 1983. Skatteyderens formue - herunder lystbåd - forblev i Danmark, han aflagde flere kortere besøg her og opretholdt midlertidigt forskellige former for tilknytning, fx som bestyrelsesmedlem i et dansk selskab. Da bevarelsen af boligen i Danmark skyldtes særlige forhold af midlertidig art, og da de yderligere foreliggende tilknytningsmomenter til Danmark var af underordnet betydning, fandtes bopælen i Danmark at være opgivet ved udrejsen til Schweiz, og den fulde skattepligt var derfor ophørt i 1980.	
TfS 1985, 335 ØLR	En skatteyder og hans hustru, der var skattemæssigt hjemmehørende på Grønland, og drev erhverv der, ansås ikke for at haft mulighed for at bruge en meget forfalden landejendom til varigt ophold. Der kunne derfor ikke statueres bopæl her i landet.	
UfR 1982, 708 ØLR	En skatteyder blev ansat som salgsdirektør i et brasiliansk firma og i januar 1974 forfremmet til administrerende direktør i en 3-årig periode med mulighed for genansættelse. Han og hans familie tog ophold i Brasilien, men beholdt deres hus i Danmark som sommerbolig. De fleste af deres ejendele blev solgt inden afrejse til Brasilien. Ægtefællen rejste tilbage i efteråret 1974 og ønskede skilsmisse. Skatteyderen op sagde herefter sit ansættelsesforhold pr. 15/4 1975 og rejste tilbage til Danmark for at redde ægteskabet. Efter en samlet bedømmelse af sagens omstændigheder fandtes skatteyderen ved udrejsen i april 1973 at have opgivet sin bopæl her i landet, hvorfor han ikke kunne anses fuldt skattepligtig i 1973 og 1974 og heller ikke subsidiært 12 måneder regnet fra udrejsedatoen. Den pågældende var under sit ophold i Brasilien undergivet beskatning efter reglerne for derboende personer.	
Byretsdomme		

► SKM2024.626.BR ◀

► Sagen angik indkomstårene 2005-2007. Skatteyderen havde siden 1994 været tilmeldt det danske folkeregister og havde siden 1995 ejet bolig i Danmark. Den 1. juli 2011 blev han registreret som udrejst fra Danmark til Luxembourg. Han opholdt sig ifølge sin egen opgørelse langt flere dage i Danmark end i Luxembourg i 2005-2007. Retten fandt, at skatteyderen ikke havde opgivet sin bolig, men fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark, samt at skatteyderen ikke havde godtgjort at være fuldt skattepligtig til Luxembourg. Der var derfor ikke et spørgsmål om anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Videre fandt Retten, at forhøjelsen af hans indkomst var foretaget rettidigt. For indkomstårene 2005-2006 fandt Retten, at det var groft uagtsomt, at indkomsten ikke var selvangivet til Danmark bl.a. trods klar tilknytning hertil og de betydelige beløb. Endelig fandt Retten det ikke godtgjort, at der var grundlag for yderligere nedsættelse af skatteansættelserne end sket ud fra Landsskatterettens bemærkning om, at et enkelt forhold ikke var groft uagtsomt.

Retten frifandt videre Skatteministeriet for en påstand om, at Landsskatteretten skulle genoptage sin afgørelse med henvisning til, at Retten havde stadfæstet afgørelsen. Endelig blev en påstand om nedsættelse af skatteansættelsen afvist i én af de to sager, da samme påstand var nedlagt i begge sager. ◀

SKM2024.295.BR

De tre sager, der blev sambehandlet, angik, om sagsøgeren i indkomstårene 2014-18 var fuldt skattepligtig til Danmark, herunder om sagsøgeren var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark eller i Y1-land efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Der var endvidere et spørgsmål om, hvorvidt sagsøgeren kunne få inddraget et nyt spørgsmål om lempelse efter LL § 33, hvis sagsøgeren måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Derudover omhandlede sagerne, om SKATs (nu Skattestyrelsen) skønsmæssige ansættelse af sagsøgerens lønindkomst i 2015-2018 kunne tilsidesættes. Endelig angik sagerne, om SKATs afgørelse af 7. marts 2017 om, at sagsøgerens fulde skattepligt ophørte pr. 30. april 2014, kunne tilbagekaldes/var ugyldig.

Sagsøgeren havde gjort gældende, at hans bopæl i Danmark var ophørt ved fraflytningen fra Danmark den 30. april 2014. Sagsøgeren havde i de omhandlede indkomstår en ægtefælle, der fortsat boede i Danmark. Parterne blev først separeret efter de omhandlede indkomstår. Retten fandt efter en samlet vurdering, at sagsøgeren ikke havde godtgjort at have ophævet samlivet

	med sin daværende ægtefælle, sådan at sagsøgeren havde opgivet sin bopæl i Danmark ved fraflytningen fra Danmark. Retten havde her bl.a. lagt vægt på, at der efter sagsøgerens fraflytning bestod et økonomisk fællesskab mellem dem, idet de havde fælles konti i Danmark, at den daværende ægtefælle i november 2014 blev ansat i et af A's selskaber samt det forhold, at der løbende på sociale medier blev lagt flere fotos op, der understøttede, at samlivet mellem dem reelt ikke var ophørt. Sagsøgeren måtte derfor anses for at have haft bopæl i Danmark fra den 30. april 2014 til 31. december 2018.	
<u>SKM2023.374.BR</u>	En skatteyder boede i Danmark og arbejdede på en boreplatform i Y1-land, således at skatteyderen arbejdede i Y1-land i 28 dage og derefter var 28 dage i Danmark. I 2009 erhvervede den skattepligtige et sommerhus i Danmark. Den 1. marts 2010 udlejede skatteyderen sin hidtidige helårsbolig uopsigeligt i tre år, hvorefter han meldte flytning til Y1-land. Spørgsmålet i sagen var herefter, om skatteyderen havde opgivet sin bopæl i Danmark medfør KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Retten konstaterede indledningsvis, at det påhvilede skatteyderen at godtgøre, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. Retten anførte herefter, at skatteyderen under sagen blandet andet havde forklaret, at købet af sommerhuset var forbundet med flytningen fra Danmark, og at den meldte flytning fra Danmark skete fire dage efter erhvervelsen af sommerhuset. Retten lagde dernæst til grund, at sommerhuset var egnet som helårsbolig, og at skatteyderen benyttede sommerhuset i betydeligt omfang. Retten lagde endvidere til grund, at skatteyderen ikke etablerede bopæl i Y1-land, og at han efter det oplyste ikke betalte skat til Y1-land. Endelig lagde retten til grund, at skatteyderen fortsat plejede tætte familiemæssige relationer i Danmark. Under disse omstændigheder og efter en samlet vurdering af sagens omstændigheder i øvrigt fandt retten det ikke godtgjort, at skatteyderen den 1. marts 2010 (eller på et senere tidspunkt) havde opgivet sin bopæl i Danmark. Skattepligten til Danmark var derfor ikke ophørt.	
<u>SKM2022.472.BR</u>	En skatteyder havde ikke godtgjort, at han i 2003 opgav sin danske bopæl med den virkning, at hans fulde skattepligt til Danmark var ophørt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Ændringen af skatteyderens skatteansættelse for indkomståret 2011 var desuden ikke ugyldig som følge af manglende partshøring.	

<u>SKM2021.315.BR</u>	Retten fandt, at en skatteyder ikke havde godtgjort, at han i marts 2010 flyttede varigt til Y2-lands med den virkning, at han opgav sin fulde skattepligt til Danmark. Retten fandt desuden, at skatteyderen skulle beskattes som maskeret udbytte af udgifter til et konsulenthonorar, som skatteyderens danske selskaber havde afholdt på skatteyderens vegne.	
<u>SKM2021.290.BR</u>	Sagen angik <u>for det første</u>, hvorvidt sagsøgeren var skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2016 og 2017, <u>for det andet</u> om sagsøgeren var skattepligtig af en række beløb, der blev indsat på hans fars konto, og <u>for det tredje</u> om skattemyndighederne havde overholdt ligningsfristen for indkomståret 2016. Retten fandt, at sagsøgeren ikke havde påvist eller sandsynliggjort, at hans skattepligt til Danmark skulle være ophørt i indkomstårene 2016 og 2017. Efter sagsøgerens forklaring lagde retten til grund, at de omhandlede indbetalinger til sagsøgerens fars bankkonto vedrørte sagsøgeren. Efter bevisførelsen kunne det imidlertid ikke lægges til grund, at der var tale om lån til sagsøgeren, herunder at en del af midlerne skulle være videreformidlet som lån til andre. Retten fandt således ikke, at de af sagsøgeren givne oplysninger støttedes af sagens dokumenter, hvorfor fristen for genoptagelse af skatteansættelsen for 2016 var omfattet af SFL § 27, stk. 1, nr. 5, om ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed, og den forkortede ligningsfrist fandt derfor ikke anvendelse, jf. § 1, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 534/2013. Skatteministeriet blev derfor frifundet.	
<u>SKM2020.158.BR</u>	Skatteyderen var dansk statsborger og indrejste til Danmark fra Y1-land i 1984. Fra 6. december 1998 til 15. maj 2012 boede han på ejendommen beliggende Y2-adresse sammen med sin ægtefælle. Han meldte flytning til folkeregistret den 15. maj 2012 med ny adresse på et lejemål i Sverige. Ifølge bopæls- og skatteattest underskrevet af de svenske myndigheder blev klageren fuldt skattepligtig til Sverige den 1. august 2012. Klageren har oplyst, at han i forbindelse med flytningen købte revisorbistand til korrekt skatteindberetning til Sverige. Klagerens ægtefælle bibeholdt folkeregisteradresse på Y2-adresse frem til 2017, hvor parret blev skilt. Parret forsøgte at sælge ejendommen i 2013 og 2014. Det var ubestridt, at A var skattepligtig i Danmark i alle årene fra 2011 til 2014, og det	

	blev lagt til grund, at de svenske skattemyndigheder havde anerkendt dette. Skatteyderen havde ikke godtgjort, at der var grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes forhøjelser af hans skattepligtige indkomst for indkomstårene 2011-2014. Retten fandt desuden, at skatteyderen havde handlet i hvert fald groft uagtsomt ved at undlade at selvangive sin indkomst i Danmark. Betingelserne for ekstraordinær genoptagelse var derfor opfyldt. Skatteministeriet blev derfor frifundet.	
<u>SKM2018.290.BR</u>	En skatteyder ejede fast ejendom sammen med sin ægtefælle. Skatteyderen arbejdede igennem cirka 4 år i forskellige europæiske lande, medens ægtefællen blev på ejendommen i Danmark med deres fælles barn. Skatteyderen havde ikke dokumenteret at have betalt skat af indkomsten til arbejdslandet, og for en stor del af indkomsten var det anerkendt, at der ikke blev betalt skat overhovedet. Under disse omstændigheder fandt retten, at den fulde skattepligt aldrig var ophørt, og at skatteyderen derfor var fuldt skattepligtig til Danmark. Det kunne ikke føre til et andet resultat, at familiens opretholdelse af bopælen i Danmark skyldtes barnets handicap, idet dette ikke var forhold af midlertidig karakter.	
<u>SKM2017.44.BR</u>	En person, der i en periode arbejdede i Schweiz, framelde sig sin danske folkeregisteradresse i november 2006. Han havde i den forbindelse udlejet sin bolig i Danmark til sin daværende nabo. På lejekontrakten var anført, at den var uopsigelig i 3 år. 3 dage efter indgåelsen af lejeaftalen, spurgte sagsøgeren skattemyndighederne om, hvorvidt hans bopæl måtte anses for opgivet, hvis han udlejede sin ejendom til sit barn. I 2007 havde de pågældende en ekstraordinær lønindtægt på 6,7 mio. kr. Sagsøgeren blev opsagt med fratrædelse ultimo juni 2007 og tilmeldte sig pr. 1. januar 2008 sin tidligere adresse. Da den pågældende ikke reelt kunne anses at have opgivet sin bopæl her i landet, blev den fulde skattepligt fastholdt i 2007, og personen blev anset for hjemmehørende her i landet. En påstand om ugyldighed på grund af fristoverskridelse blev ikke taget til følge, idet forholdet ikke kunne karakteriseres som simpelt uagtsomt.	

<u>SKM2016.367.BR</u>	En person påstod, at han havde opgivet sin skattepligt til Danmark i 2008 og 2009, hvor han til Folkeregistret havde registreret sig som fraflyttet til udlandet. Retten anførte indledningsvist, at i en fraflytningssituation var det skatteyderen, der skulle bevise, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. Retten anførte endvidere, at denne bevisbyrde skærpedes, hvis personen senere flyttede tilbage til den samme bolig i Danmark, som han angav, at han opgav ved sin udrejse. Bevisbyrden skærpedes også, hvis den pågældende ikke kunne anvise noget andet land, hvor han efter udrejse fra Danmark havde etableret ny bopæl på en sådan måde, at han var blevet skattepligtig dertil. Da personen igen tilmeldte sig en adresse i Danmark, var det på samme adresse, som han tidligere havde været tilmeldt, og hvor hans kæreste gennem mange år havde bopæl. Den pågældende havde endvidere løbende indbetalt en del af sin løn til sin og kærestens fælleskonto, hvorfra almindelige leveomkostninger, herunder omkostningerne til boligen, blev betalt. Retten lagde endvidere til grund, at personen ikke havde etableret nogen egentlig bopæl i udlandet eller havde haft ønske om dette. Personen, der havde opholdt sig i England, Norge og Angola i forbindelse med udførelse af arbejdsopgaver, havde derimod forklaret, at han havde ønsket at gøre brug af en ordning, hvor han ikke i skattemæssig henseende blev knyttet til noget land. På dette grundlag var det ikke godtgjort, at den pågældende på noget tidspunkt havde opgivet sin bolig i Danmark, og han var derfor også fuldt skattepligtig til Danmark.	
<u>SKM2016.196.BR</u>	En person kunne ikke godtgøre, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark i forbindelse med et ophold i Kina og Ungarn i ca. 7 1/2 måned. Den pågældende henviste til, at han havde opholdt sig i udlandet i mere end 180 dage, og at han ikke havde haft rådighed over en bolig i Danmark i denne periode. Personen flyttede tilbage til samme beboelseslejlighed, som han havde beboet inden fraflytningen. Personens selskab havde i hele perioden haft adresse i denne lejlighed, der ejedes af personens mor. Den pågældende havde bevaret de fulde skattepligt i perioden.	
<u>SKM2016.168.BR</u>	En person havde i Folkeregisteret registreret sig som fraflyttet til udlandet. Retten anførte, at det i en fraflytningssituation er skatteyderen, der skal bevise, at han var fraflyttet. Bevisbyrden blev skærpet af, at den pågældende flyttede tilbage til samme bolig i Danmark, og at han ikke var blevet skattepligtig til noget andet land efter udrejsen. Den pågældendes kæreste var blevet boende på adressen i Danmark, og den pågældende havde indbetalt en del af sin løn til sin og kærestens fælles konto. Endelig lagde retten til grund, at den pågældende ikke havde etableret bopæl i noget andet land, og denne	

	havde ønsket at gøre brug af en ordning, hvor han i skattemæssig henseende ikke var knyttet til noget land. På dette grundlag var det ikke godtgjort, at den pågældende på noget tidspunkt havde opgivet sin bolig i Danmark.	
<u>SKM2014.802.BR</u>	Det var spørgsmålet, om en persons fulde skattepligt var ophørt i 2006-2008. Den pågældende var i 1990 flygtet fra Mellemøsten til Danmark og havde ubestridt bopæl i Danmark frem til august 2004. I denne periode boede hun sammen med sin mand i en lejlighed. Personen var medlem af Z-råd i Mellemøsten fra 2006 til marts 2010. Personens fulde skattepligt var ubestridt ophørt i hvert fald fra 2010. Personen opholdt sig størstedelen af tiden i Mellemøsten i de omhandlende indkomstår. Personen gjorde gældende, at denne i 2004 flyttede til Mellemøsten, blev skilt fra og ophævede samlivet med sin mand og herefter ikke anvendte lejligheden. Der blev fremlagt dokumentation for, at de var skilt i 2004, og en række vidner forklarede, at samlivet var ophørt, og at personen ikke længere anvendte lejligheden, men opholdt sig og overnattede hos vidnerne og på hotel m.v., når denne var på få og kortvarige besøg i Danmark i forbindelse med sit politiske virke. Med henvisning til bl.a., at personen fortsat havde betalt den fulde husleje og andre faste udgifter vedrørende lejligheden uden at kræve betaling fra sin tidligere ægtefælle, fandt retten, at det ikke kunne lægges til grund, at deres samliv reelt var ophørt. Retten fandt således, at den pågældende havde bevaret rådigheden over lejligheden som bolig, at personen derved ikke havde godtgjort, at bopælen i Danmark var opgivet i de omhandlende år.	
<u>SKM2014.385.BR</u>	En person blev anset som fuldt skattepligtig til Danmark. Landsskatteretten havde bl.a. lagt vægt på, at sagsøgeren via sin ægtefælles ejendom havde haft en bolig til rådighed i Danmark. Selvom sagsøgeren var opfordret hertil, var han ikke under sagens behandling ved byretten fremkommet med yderligere oplysninger eller beviser i forhold til det grundlag, hvorpå Landsskatteretten havde truffet afgørelse. Sagsøgeren havde end ikke givet møde i retten og afgivet forklaring. Byretten traf herefter sin afgørelse i overensstemmelse med Landsskatterettens resultat og begrundelse.	
<u>SKM2011.438.BR</u>	En hovedaktionær havde forud for 1/10 2000 haft bopæl i Danmark og havde derfor bevisbyrden for, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. På grund af at der var tale om en forholdsvis kort periode, hvor hovedaktionæren gjorde gældende, at han ikke var skattepligtig til Danmark, var bevisbyrden skærpet. Efter en konkret vurdering fandt retten, at skattepligten ikke havde været opgivet.	

<u>SKM2009.583.BR</u>	Efter en samlet vurdering ophørte ægtefællernes skattepligt efter at de tog bopæl i Spanien i september 2005 samtidig med, at deres bopælsmulighed i Danmark ophørte. Ægtefællerne havde ifølge planlovgivningen haft dispensation til at anvende et sommerhus som helårsbeboelse, men denne ret bortfaldt ved fraflytning. Derfor kunne bopælen ikke anses for opretholdt ved fraflytning.	
<u>SKM2007.710.BR</u>	En skatteyder, der havde meldt flytning til Tyskland og havde erhvervet en møbleret lejlighed der, blev anset for at have opretholdt sin bopæl i Danmark. Der blev henset til, at skatteyderen rådede over et sommerhus i Danmark, som tidligere havde været benyttet som helårsbolig for skatteyderens søn, samt at skatteyderens mindreårige datter blev boende i skatteyderens helårshus, da sagsøgeren flyttede til Tyskland. Skatteyderens søn flyttede omkring samme tidspunkt ind i huset.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2015.750.LSR</u>	En person, der af arbejdsmæssige årsager opholdt sig i udlandet i ca. et år, ansås fortsat for fuldt skattepligtig til Danmark. Han havde tidligere i en længere periode arbejdet i udlandet, men havde under det seneste udlandsophold opretholdt sin bolig her i landet, hvor også hustruen boede. Landsskatteretten lagde til grund, at klageren reelt ikke havde til hensigt at bosætte sig permanent i land Y.	
<u>SKM2014.808.LSR</u>	En person havde indgået aftale om ansættelse ved et universitet i USA. Denne ansås for at have opgivet sin bopæl her i landet i forbindelse med sin fraflytning til USA. Det blev tillagt vægt, at personen havde indgået en aftale om ansættelse ved universitetet for en periode på 3 år med mulighed for forlængelse, at arbejdet må have forudsat dennes tilstedeværelse i USA, at denne havde en bolig i USA fra den 25. september 2011, at dennes lejlighed i Danmark blev lejet ud fra den 25. september 2011 til tredjemand i så lang en periode, som andelsforeningen tillod, at lejligheden efterfølgende blev solgt, at personen ikke på noget tidspunkt efter sin flytning kan have anvendt lejligheden, at denne bortset fra lejligheden ikke ses at have økonomiske interesser i Danmark og til, at klageren fortsat opholder sig og arbejder i USA. Den fulde skattepligt ansås derfor for ophørt ved fraflytningen.	
<u>SKM2012.523.LSR</u>	En flytning til Cypern medførte ikke, at dansk skattepligt ophørte, og klager ansås fortsat hjemmehørende i Danmark for indkomståret 2006, bl.a. henset til, at ægtefællen fortsat boede i Danmark.	

<u>SKM2011.816.LSR</u>	En skatteyder meldte den 26/12-2008 flytning fra Danmark til Qatar. Denne solgte med overtagelsesdato den 1/2-2009 sin andel af et sommerhus til sin tidligere samlever. Sommerhuset havde indtil fraflytningen tjent til helårsbolig for skatteyderen. Denne ejede ikke en helårsbolig i Danmark, og skattemyndighederne havde ikke godtgjort, at skatteyderen havde rådighed over helårsbolig i Danmark. I perioden fra den 1/2 til den 31/12-2009 opholdt skatteyderen sig i alt 110 dage i Danmark, hvor denne boede i sin campingvogn. Den fulde skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, ansås for ophørt, og der var heller ikke skattepligt som følge af ophold efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 2.	
<u>SKM2011.815.LSR</u>	En skatteyder udrejste til Tyskland den 3/1-2009 og fraflyttede sin ejendom, som havde tjent som bolig for dels skatteyderen og dennes ægtefælle dels for parrets børn. Flytningen skete ikke som følge af samlivsophævelse. Ægtefællen og parrets datter blev boende på ejendommen indtil den 1/8-2009, hvor de meldte flytning til Tyskland. Ægtefællen opretholdt således i en periode efter skatteyderens udrejse det fælles hjem. Selvom skatteyderen efter udrejsen, således fortsat havde bolig til rådighed i Danmark, ansås det for godtgjort, at denne i forbindelse med udrejsen til Tyskland den 3/1-2009 havde til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet. Skattepligten efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 1, ansås derfor for ophørt i forbindelse med fraflytningen den 3/1 2009.	
<u>SKM2008.407.LSR</u>	Den fulde skattepligt var ikke ophørt ved fraflytning til England, fordi klager fortsat ejede halvdelen af en lejlighed, som efter fraflytningen var beboet af kæresten.	
<u>SKM2005.396.LSR</u>	En pensionist, der efter planlovens bestemmelser havde en personlig ret til at bo i sit sommerhus hele året, ansås for at have bevaret en bopælsmulighed her i Landet, og den fulde skattepligt bestod derfor fortsat efter fraflytning til udlandet.	
<u>SKM2001.22.LSR</u>	En skatteyder tog et ophold i USA. Inden afrejsen var han flyttet til sine forældres adresse, som også blev hans adresse, da han vendte tilbage fra USA. Det blev lagt til grund, at han ved udrejsen bevarede muligheden for at bo hos forældrene og at han havde til hensigt at vende tilbage til Danmark efter udlandsopholdets slutning. Skatteyder blev bl.a. på det grundlag anset for fuldt skattepligtig under opholdet i USA.	
TfS 2000, 168	En skatteyder var indtil 16/5 1995 undergivet beskatning i både Spanien og Danmark. Skattepligten til Danmark ophørte først fra denne dato, da skatteyderen først var udrejst fra denne dato, og ind til da havde beboet ejendommen. Dobbeltbeskatningen måtte løses ved gensidig	

	forhandling mellem de kompetente myndigheder.	
TfS 1998, 652	Skatteydere fulde skattepligt ophørte ved udrejsen til Schweiz, idet han, uanset boligen kun var udlejet for en periode på 2 år, ansås for at have opgivet bopælen fra dette tidspunkt. Der blev bl.a. henset til, at han havde fået en tidsubegrænset stilling, og at hans familie i umiddelbar tilknytning var flyttet til hans nye bolig i Schweiz. Det fremgik af lejekontrakten, at lejer havde forkøbsret til boligen.	
TfS 1998, 556	En journalist, der havde arbejdet i udlandet, ansås ikke for at have haft bopæl i Danmark i den omhandlede periode, ligesom han ikke ansås for at have udført erhverv med fast driftssted i Danmark. Journalisten havde af arbejdsmæssige årsager benyttet sig af en postadresse i Danmark.	
TfS 1991, 132	En dansk kvinde, der arbejdede her i landet, indgik ægteskab med en tysk statsborger og flyttede i oktober 1986 med sit barn til ægtefællens bopæl i Tyskland. Hun udlejede sin andelsbolig i Danmark for 2 år fra januar 1987 og solgte den april 1989. Fra det tyske Finanzamt forelå erklæring om at, hun var fuld skattepligtig efter reglerne for derboende personer fra oktober 1986. Hun kunne ikke antages at have haft til hensigt at bevare hjemsted her i landet efter fraflytningen, hvorfor skattepligten ansås for ophørt fra oktober 1986.	
TfS 1990, 163	En skatteyder og hans hustru flyttede i 1980 til England, hvor de erhvervede en bolig og blev fuldt skattepligtige til England. Skatteyderen købte også et sommerhus i Spanien. Før udrejsen havde skatteyderen købt et sommerhus i nærheden af sin minkfarm. Denne bortforpagtede han uopsigeligt til sin søn. Under senere ophold i Danmark har ægtefællerne boet i sommerhuset, og skatteyderen har under ophold her deltaget aktivt i virksomhedens drift i travle perioder. Efter en samlet bedømmelse af omstændighederne, herunder at sommerhuset i Danmark ikke var godkendt til helårsbeboelse og ikke var usædvanligt med hensyn til pris og størrelse, var der ikke grundlag for at anse bopælen her i landet for bevaret.	
TfS 1989, 245	Fuld skattepligt i Danmark ansås ikke bevaret samtidig med bopæl i Spanien. Den pågældende havde opholdt sig 170 dage i Danmark i både sommer- og vinterhalvåret, havde et stort sommerhus her (ikke godkendt til helårsbeboelse) og havde indtægt af bortforpagtet andel i en af ham tidligere her i landet drevet virksomhed i interessentskabsform. 2 af hans 3 voksne børn boede i Danmark. Efter en samlet bedømmelse af hans forhold ansås han fulde skattepligt for bortfaldet fra tidspunktet for indtræden af hans	

	fulde skattepligtig til Spanien.	
TfS 1988, 411	En skatteyder og hans hustru rejste i 1993 til Spanien, hvor de lejede et hus på helårsbasis og ved F54-erklæring dokumenterede fuld skattepligtig til Spanien. Parret var ansat som lejrchef på en dansk campingplads, hvor de i campingpladsens driftsperiode havde en lille bolig til rådighed, der delvis også benyttedes af andet personale, og som kun lovligt måtte anvendes i perioden 1. april til 30. september. Da skatteyderen havde bolig til rådighed i sommerhalvåret, og da det dermed forbundne arbejde udgjorde eksistensgrundlaget for familien, og da vinteropholdet i Spanien måtte antages at have en mere passiv og feriemæssig karakter, fandtes skatteyderen at være fuldt skattepligtig her til landet efter bopælsreglen.	
TfS 1987, 475	En skatteyder, var født i Danmark, men havde derefter boet i Sverige, indtil han i 1976 flyttede til Danmark. I 1983 flyttede han igen til Sverige, hvor han havde arbejdet som læge i et par år. Han blev anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, da han var ejer af en lejlighed i København, som ikke havde været udlejet uopsigeligt i mindst 3 år.	
TfS 1987, 195	En skatteyder, der i en årrække havde været udstationeret i forskellige lande for en dansk koncern, købte i 1979 hus i Danmark, hvor han flyttede ind med sin hustru. Hans ophold her varede mindre end en måned, da han udstationeredes i en afrikansk stat. Hans hustru boede i huset indtil januar 1980, hvor det blev udlejet. Det blev solgt i 1980, efter at hustruen medio 1980 havde lejet hus, hvor ægtefællerne opholdt sig under deres ophold her i landet. Skatteyderens udstationering ophørte i november 1983, hvorefter han, efter ferie i Danmark, begyndte at arbejde her pr. 1/1 1984. Skatteyderen var fuldt skattepligtig i 1983, da han måtte antages for at have taget ophold her i forbindelse med bopæls erhvervelsen i 1979 og opholdet kunne ikke anses for afbrudt ved den efterfølgende udstationering.	
TfS 1987, 178	En skatteyder og hans hustru udrejste i december 1981 til England, hvor de flyttede ind i en lejlighed og ved F-54-blanket dokumenterede skattepligtig til England. Skatteyderen ejede et dansk gods, hvor den af ægtefællerne hidtil beboede lejlighed blev udlejet uopsigeligt i 4 år. Desuden ejede han et sommerhus, som han solgte i 1983, hvorefter han i nærheden af godset opførte et hus på 250 m², der lå i et sommerhusområde, som ifølge byplan ikke måtte anvendes til helårsbeboelse. Ud fra en samlet	

	bedømmelse - hvori indgik besiddelsen af godset og bevarelsen af en stor villa som bolig her i landet, uanset beliggenheden i et sommerhusområde - ansås skatteyderen for at have bevaret sin bopæl her i landet.	
TfS 1987, 25	En skatteyder, der var officer i Flyvevåbnet, ansås for at have bevaret sin bopæl i Danmark hos sin samlever og senere ægtefælle under en udstationering til Færøerne af ca. 6 måneders varighed.	
TfS 1986, 611	En skatteyder ophævede samlivet med sin hustru og flyttede i juni 1983 til en lejet lejlighed i Sverige. Han var formelt registreret som ejer af en bolig i Danmark, som hustruen beboede i, indtil hun efter separationen i november 1984 overtog den. Skatteyderen ansås ikke efter sin fraflytning at have haft bolig til rådighed i Danmark, og hans skattepligt til Danmark var derfor ophørt fra juni 1983.	
TfS 1986, 552	En skatteyder havde siden 1981 opholdt sig i Israel. I maj 1983 blev hun permanent resident i Israel. I begyndelsen af opholdet i Israel havde hun opholdt sig der på turistvisum, hvortil krævedes, at der opretholdes permanent adresse uden for Israel. Den 30. maj 1983 havde hun meldt flytning til Israel fra sin tidligere lejlighed i København. Lejligheden havde hun og en anden studerende lejet på en fælles kontrakt. Efter skatteyderens fraflytning i 1981, havde medlejeren selv betalt hele huslejen. Skatteyderen ansås for at have bevaret bopæl her i landet indtil maj 1983.	
TfS 1986, 16	En skatteyder havde fra januar 1980 til august 1983 boet og arbejdet i Norge, hvor han var ansat i et dansk selskabs norske datterselskab og var beskattet som fuldt skattepligtig. Han havde i hele perioden haft en lejlighed her i landet, som han havde udlejet, men ikke bindende for en periode på mindst 3 år. I januar 1984 var han flyttet tilbage til Oslo, hvor han boede sammen med en kvinde, som han havde boet sammen med under sit tidligere ophold. Skatteyderen ansås for at have bevaret sin bopæl i Danmark fra 1980-1983, men var tillige skattepligtig i Norge, der havde beskatningsretten til lønindkomsten.	
TfS 1985, 169	Sommerhus sidestillet med helårsbolig i et tilfælde, hvor en skatteyder og hans familie, der i en årrække havde boet i Ghana, ikke længere havde bolig til rådighed dér, og hvor det måtte antages, at skatteyder havde til hensigt at blive i Danmark. I juni 1979 kom hustruen og i juli kom manden til Danmark for at holde ferie i deres danske sommerhus. I juli 1979 var der militærkup i Ghana og manden blev derfor lidt længere i Danmark end planlagt, og datteren blev tilmeldt dansk skole. Den 26. november 1979 rejste klageren i midlertidig tilbage til Ghana for	

	bl.a. at tilse familiens derværende bolig og for at få fornyet opholdstilladelsen i landet. Manden vendte tilbage til Danmark den 12. december 1979. Herefter viste det sig at være for risikofyldt økonomisk set at fortsætte virket i Ghana. I februar 1980 udløb lejemålet i Ghana, og manden tog dertil for at få familiens møbler opmagasineret. Det blev lagt til grund at manden efter hjemkomsten fra Ghana den 12. december 1979 havde besluttet at forblive i Danmark, og han ansås fra dette tidspunkt for at have bopæl efter KSL § 1, nr. 1.	
LSRM 1984, 175	Bopæl anset for ophørt som følge af samlivsophævelse. Der blev lagt vægt på, hvornår skatteyder udrejste og samlivet reelt var ophørt og ikke den senere (formelle) separationsbevilling.	
LSRM 1982, 187	En erhvervsdrivendes hustru flyttede af helbredsmæssige grunde til Sydspanien. Den erhvervsdrivende havde haft planer om at flytte til Spanien, men af hensyn til virksomheden havde dette foreløbigt ikke været muligt. Hustruen havde jævnligt besøgt sin ægtefælle og sit barn her i landet, ligesom de havde besøgt hende. Samlivet kunne derfor ikke anses for ophørt, og hustruen ansås for at have bevaret bopæl her i landet.	
LSRM 1982, 185	En skatteyder fraflyttede til Spanien, men beholdt et helårshus, som han ikke havde anvendt som helårsbeboelse, men kun som sommerhus. Skatteyderen havde siden fået afslag på en anmodning om at ændre benyttelsen til fritidshus. Herefter ansås skatteyderen fortsat for at råde over helårshus, hvorfor skattepligten ikke var ophørt.	
LSRM 1977, 1	En skatteyder udrejste i september 1971 til Sydafrika, hvor han skulle arbejde for et dansk firma. Hustruen rejste med, og ægtefællerne opsagde deres lejemål, solgte en del indbogenstande og opmagasinerede andre, delvis med henblik på eftersendelse til Sydafrika, ligesom skatteyderen af sin arbejdsgiver modtog lån til visse investeringer for at etablere et fastere ophold i Sydafrika. Ægtefællerne regnede med, at opholdet dér ville blive af ubestemt, længere varighed. Inden afrejsen havde skatteyderen købt en landbrugsejendom, der blev udlejet/bortforpagtet. Arbejdet i Sydafrika ophørte uventet i september 1992. Landbrugsejendommen ansås efter omstændighederne ikke for at indebære en sådan bopælsmæssig tilknytning, at skattepligten efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, var bevaret.	
Skatterådet og Ligningsrådet		

► Spørger var født og opvokset i Frankrig, hvor spørger og spørgers ægtefælle ejede en fast ejendom. Spørger og spørgers ægtefælle havde i flere perioder boet hver for sig og sammen i Danmark, Frankrig og Y-land. Senest havde de i en periode i 2021 til 2022 boet sammen i Danmark. Spørger og spørgers ægtefælle var i den forbindelse blevet fuldt skattepligtige i Danmark.

Spørger var i 1996 involveret i et trafikuheld, og havde siden 2008 haft status som handikappet. Spørger var flyttet tilbage til Frankrig til ægteparrets fælles ejendom i slutningen af maj 2022, idet spørger ønskede at fortsætte sit behandlingsforløb i Frankrig. Ægtefællen havde fortsat bolig i lejligheden i Danmark.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger fra den 1. juni 2022 ikke længere var omfattet af kildeskattelovens § 1 om fuld skattepligt i Danmark. Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål om salg af boligen i Danmark til ægtefællen som alternativ.

Skatterådet kunne i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig artikel 4, stk. 2, litra b bekræfte, at spørger ikke skulle anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. ◀

SKM2024.19.SR

Spørger og hans ægtefælle ejede hver 45 % af et selskab, hvor spørger sad i direktionen og hans ægtefælle var administrerende direktør. Spørger rejste til Indonesien med sin familie i 11 måneder for at udvide selskabets marked som forhandler af produkter fra et andet selskab. De ældste børn skulle under opholdet gå på skole i Indonesien.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtig til Danmark, imens han var i Indonesien, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indonesien. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Indonesien skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Indonesien var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.

Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter ligningslovens § 33 A. Det var Skatterådets opfattelse, at opholdet

	i Indonesien, ikke havde den fornødne sammenhæng med selskabets forhold, men måtte anses som overvejende begrundet i et privat ønske om midlertidigt at bo og arbejde i Indonesien. Spørger havde således selv valgt at opholde sig i Indonesien.	
<u>SKM2024.17.SR</u>	Spørger og hendes ægtefælle ejede hver 45 % af et selskab, hvor spørger var administrerende direktør. Spørger rejste til Indonesien med sin familie i 11 måneder for at udvide selskabets marked som forhandler af produkter fra et andet selskab. De ældste børn skulle under opholdet gå i skole i Indonesien. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtig til Danmark, imens hun var i Indonesien, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år. Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indonesien. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Indonesien skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Indonesien var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode. Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter ligningslovens § 33 A. Det var Skatterådets opfattelse, at opholdet i Indonesien, ikke havde den fornødne sammenhæng med selskabets forhold, men måtte anses som overvejende begrundet i et privat ønske om midlertidigt at bo og arbejde i Indonesien. Spørger havde således selv valgt at opholde sig i Indonesien.	

Spørger havde bevaret rådigheden over helårsbolig i Danmark, efter han fik en bolig til rådighed i Storbritannien i september 2023. Spørger havde således bopæl i Danmark også efter september 2023, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Da spørger ikke havde opgivet sin bopæl her i landet, kunne den fulde skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, således ikke anses for ophørt. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark efter den 4. september 2023, hvor han fik arbejde og bolig i Storbritannien, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

På baggrund af en helhedsvurdering af Spørgers personlige og økonomiske interesser fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at finde Spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a). Spørger ville fremadrettet løbende opholde sig hyppigere i Storbritannien end i Danmark (125 dage mere i Storbritannien end i Danmark årligt). Skatterådet fandt på denne baggrund, at Spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien, da det var i denne stat, hvor han fremadrettet sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold. Skatterådet kunne således bekræfte, at Spørger efter flytningen ville blive anset som hjemmehørende i Storbritannien efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 4 i forbindelse med flytningen til Storbritannien 4. september 2023.

Spørger var flyttet til Storbritannien den 4. september 2023. De nævnte anparter var overdraget til Spørgers ægtefælle den 1. september 2023, dvs. forinden Spørgers afrejse til Storbritannien og på et tidspunkt, hvor samlivet havde bestået i skattemæssig henseende. Skatterådet kunne dermed bekræfte, at overdragelsen af anparter i H1 ApS til ægtefællen, før Spørger udrejste til Storbritannien, ville være omfattet af reglerne i KSL § 26 B, så der ikke udløstes avancebeskatning efter aktieavancebeskatningsloven i denne forbindelse.

Spørger ejede 50 % af et selskab, hvor han var ansat som direktør. Spørger rejste til Vietnam med sin familie i 7 måneder for at udbygge og pleje selskabets kunderelationer i Vietnam. Opholdet ville samtidig bestå af turistmæssige aktiviteter i spørgers fritid og under eventuel ferieafvikling.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtigt til Danmark, imens han var i Vietnam, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Vietnam. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Vietnam skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Vietnam var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.

Skatterådet kunne derudover bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter LL § 33 A. Skatterådet lagde vægt på, at opholdet i Vietnam havde en sammenhæng med selskabets forhold, og at der ikke var tale om en situation, hvor spørger af egen drift og uafhængigt af selskabet valgte at bosætte sig i udlandet. Skatterådet lagde også vægt på, at beslutningen om udlandsopholdet var truffet af selskabets ledelse, som ikke alene udgjordes af spørger, og at opholdet havde til formål at styrke selskabets samarbejder i Vietnam. Der var således indgået en aftale om, at spørger i en periode var beskæftiget ved et arbejdssted uden for riget. Skatterådet kunne i den forbindelse desuden bekræfte, at spørger ville være berettiget til fuld lempelse for løn, der blev optjent i Vietnam, og til halv lempelse for løn, der blev optjent ved eventuelle kundebesøg i Kina, Japan og Australien.

Skatterådet kunne endeligt bekræfte, at spørger var skattepligtig efter LL § 16, stk. 3, af værdien af den bolig, som selskabet lejede og stillede til rådighed for spørger i Vietnam. Da udlejer var en uafhængig tredjemand, blev betalingen for lejemålet anset for at være fastsat til markedslejen, og den skattepligtige værdi skulle derfor ikke fastsættes efter LL § 16, stk. 9.

<u>SKM2023.107.SR</u>	Skatterådet fandt, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig i Danmark. Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Schweiz, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted. Skatterådet fandt, at spørger havde stærke økonomiske interesser i Schweiz, hvor han havde sine primære erhvervsinteresser. Spørger havde samtidig stærke personlige interesser i Danmark, idet hans ægtefælle og deres børn boede her i landet. Spørger havde primært sit familieliv i Danmark, hvor han var sammen med familien om fredagen samt i de fleste weekender. På baggrund af en helhedsvurdering af spørgers ovennævnte livsinteresser i de to stater fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, jf. OECD's kommentar 10 til artikel 4, med hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser og dermed spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a). Skatterådet fandt derfor, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.
<u>SKM2023.106.SR</u>	Spørger har bopæl i Danmark, hvor han har rådighed over en bolig, som han anvender. Spørger ønsker at flytte til Kroatien og bosætte sig i landet i en periode på 8-12 måneder for dernæst at vurdere, om han ønsker at rejse tilbage til Danmark eller forlænge opholdet i Kroatien. Spørger fremlejer i perioden sin andelsbolig i Danmark uopsigeligt i stedet for at sælge lejligheden. Spørger ville i den foreliggende sag udleje sin lejlighed i Danmark, således at spørger ville være afskåret fra at disponere over boligen i Danmark. Spørger fik samtidig fast bolig i Kroatien. Skatterådet bekræftede, at Kroatien kunne anses som spørgers skattemæssige bopælsland ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, idet spørger alene havde en fast bolig til rådighed i Kroatien.
<u>SKM2021.217.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at spørgerens fulde skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, ophørte i forbindelse med afståelse af bopæl i Danmark og fraflytning fra Danmark, uanset at spørgeren ikke i forbindelse med fraflytningen etablerede sig i et andet land. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers efterfølgende ophold i Danmark (ferie, deltagelse i bestyrelsesmøder, afvikling af vinsmagninger og lignende) og efterfølgende ophold i udlandet ikke ville medføre, at spørger genindtrådte i fuld

	skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Der blev henset til, at kortvarige ophold i udlandet efter ordlyden i KSL § 1, stk. 1, nr. 2, kan medregnes i opholdet i Danmark.	
<u>SKM2021.126.SR</u>	Spørger var flyttet til Norge for at arbejde, men ejede fortsat ejendom i Danmark. Det var Skatterådets vurdering, at Spørgers fulde skattepligt til Danmark anses for opretholdt ved fraflytningen til Norge efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Dette var henset til, at Spørger havde bevaret sin mulighed for at bo i ejendommen i Danmark hele året, uanset ejendommens beliggenhed i et område uden bopælspligt.	
<u>SKM2021.65.SR</u>	Spørger ville flytte til Sverige, men ejede to ejendomme i Danmark. Begge ejendomme udlejedes uopsigeligt i mindst 3 år. Skatterådet tiltrådte Spørgers opfattelse af, at spørgers fulde skattepligt til Danmark ophørte ved fraflytningen. Spørger ejede alle anparter i et selskab. Skatterådet tiltrådte ikke Spørgers opfattelse af, at reglerne i TSS-cirkulære 2000-9 kunne anvendes til beregning af handelsværdien af anparterne. Det var Skatterådets opfattelse, at handelsværdien af anparterne beregnes efter den indkomstbaserede model ("DCF-model"), hvor der tages udgangspunkt i selskabets årsrapporter for de tre forudgående år op til fraflytningstidspunktet.	
<u>SKM2021.64.SR</u>	Spørger ville flytte til Sverige, men ejede tre ejendomme i Danmark. To af ejendommene udlejedes uopsigeligt i mindst 3 år, mens den tredje ejendom enten udlejedes uopsigeligt i mindst 3 år eller sælges. Skatterådet tiltrådte spørgers opfattelse af, at spørgers fulde skattepligt til Danmark ophørte ved fraflytningen. Spørger ejede alle anparter i et selskab. Skatterådet tiltrådte ikke spørgers opfattelse af, at reglerne i TSS-cirkulære 2000-9 kunne anvendes til beregning af handelsværdien af anparterne. Det var Skatterådets opfattelse, at handelsværdien af anparterne beregnes efter den indkomstbaserede model ("DCF-model"), hvor der tages udgangspunkt i selskabets årsrapporter for de tre forudgående år op til fraflytningstidspunktet.	

<u>SKM2021.6.SR</u>	Spørger og spørgers ægtefælle påtænkte at flytte til USA ultimo 2020. Spørger skulle som led i sin stilling som administrerende direktør i det danske selskab H1 ApS og direktør i et datterselskab i USA arbejde på at udvide koncernens erhvervsmæssige aktiviteter i USA. Skatterådet bekræftede, at spørgers fulde danske skattepligt ikke ophørte. Derudover bekræftede Skatterådet, at spørger efter sin fraflytning havde skattemæssigt hjemsted i USA. Skatterådet bekræftede derudover, at spørger ikke skulle fraflytterbeskattes af optioner, som ikke var retserhvervet på tidspunktet for fraflytningen. Endelig svarede Skatterådet, at der baseret på DBO'en mellem Danmark og USA skulle ske fordeling af optionerne mellem Danmark og USA i forhold til, hvor arbejdet var udført, når optionerne var tildelt spørger på grundlag af ansættelsen i H1 ApS. Der skulle dog ikke ske fordeling, når optionerne var tildelt spørger, som medlem af bestyrelsen i det danske selskab G1 ApS.	
<u>SKM2019.546.SR</u>	Spørgeren var dansk statsborger og medfølgende ægtefælle til en diplomat, der var udsendt af den danske stat i x-land. Parret havde udlejet deres bolig i Danmark midlertidigt i denne forbindelse. Spørgeren havde forud for afrejsen stiftet en enkeltmandsvirksomhed i Danmark inden for branchen databehandling, webhosting og lignende serviceydelser. Spørgeren løste opgaverne ved hjælp af computer, og ønskede at udføre en del af arbejdet i x-land. Skatterådet bekræftede, at spørgeren fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at spørgeren var skattepligtig af indkomsten i Danmark, når spørgeren via sin danske enkeltmandsvirksomhed udførte arbejdet med en opgave i x-land.	
<u>SKM2018.156.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt var ophørt i forbindelse med fraflytning efterfulgt af salg af boligen i Danmark. Skatterådet kunne også bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt ville genindtræde i forbindelse med erhvervelse af et sommerhus eller et kolonihavehus i Danmark, idet dette skulle anvendes i forbindelse med arbejdsophold i Danmark. Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at spørgers skattemæssige hjemsted ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien kunne anses for flyttet til Storbritannien, og at dette også ville være tilfældet, selvom spørgers kæreste eventuelt valgte ikke at flytte fra X-land til Storbritannien.	

<u>SKM2017.691.SR</u>	En advokat fraflytter Danmark, og havde efter fraflytningen ikke længere rådighed over bolig i Danmark. Hermed ophørte advokatens skattepligt til Danmark. Det var uden betydning, at advokatvirksomheden endnu ikke var fuldt afviklet ved fraflytningen. Advokaten ville efter fraflytningen kun opholde kortvarigt sig her i landet og ville alene være begrænset skattepligtig her. Advokaten ville ikke have hjemsted i Danmark efter den dansk-y-landske DBO.	
<u>SKM2015.781.SR</u>	En person skulle udføre arbejde i X-land, medens dennes ægtefælle skulle arbejde og opholde sig i Y-land sammen med parrets børn. Såfremt de bevarede deres fælles bopæl i Danmark, ville personen fortsat være fuld skattepligtig til Danmark, men denne ville ikke være skattemæssigt hjemmehørende her. Såfremt de udlejede boligen uopsigeligt i 3 år eller solgte denne ville personens skattepligt ophøre. Personen ville heller ikke være omfattet af skattepligten efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 4, da denne blev anset for fuldt skattepligtig i X-land.	
<u>SKM2015.121.SR</u>	Spørgernes fulde skattepligt ville ikke ophøre ved fraflytning til USA, hvis de pågældende ville benytte deres sommerhus i forbindelse med erhverv. Ud fra det oplyste ville spørgerne være skattemæssigt hjemmehørende i USA, hvor de havde deres stærkeste personlige og økonomiske interesser. Hvis spørgerne udelukkende anvendte sommerhuset til ferie eller lignende, og således uden undtagelse ville bo på hotel, når spørgerne deltog i møder i Danmark med deres danske forretningsforbindelser, ville den fulde skattepligt ophøre.	
<u>SKM2014.555.SR</u>	Spørgers fulde skattepligt ville ophøre ved fraflytning til udlandet, da spørger ville afhænde sin helårsbolig og etablere sig i udlandet. Det havde i den konkrete sag ingen betydning for spørgers ophør af skattepligt, hvis ægtefællen og/eller børnene for blev i Danmark efter spørgers fraflytning, idet spørger efter de foreliggende oplysninger hverken selv eller via ægtefælle og/eller børn ville have rådighed over helårsbolig efter fraflytningen, og da ægtefællen alene ville opholde sig midlertidigt i Danmark efter spørgers fraflytning.	
<u>SKM2014.326.SR</u>	Skatterådet fandt ikke, at spørgers fulde skattepligt til Danmark ophørte efter sin fraflytning, da boligen ikke var solgt og hustruen opretholdt det fælles hjem i Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger bliver skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, da han har personlige og økonomiske interesser i Danmark.	Se også <u>SKM2014.393.SR</u> for den pågældende udenlandske lønindkomst.

<u>SKM2013.545.SR</u>	En person påtænkte at flytte til Sverige og opsigse sin hidtidige lejebolig i Danmark. Herefter vil vedkommende drive erhverv i Danmark, men han ville ikke længere have bopæl i Danmark og ville derfor ikke være fuldt skattepligtig til Danmark efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 1. Personen ville opholde sig i Danmark i mere end 183 dage årligt, da han ville udføre arbejde i Danmark 5 dage om ugen, men ville ikke overnatte i Danmark. Derfor blev personen heller ikke anset for at ville opholde sig i Danmark i et tidsrum af mindst 6 måneder, og ville ikke blive anset for fuld skattepligtig efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 2. Personen ville alene være begrænset skattepligtig af sin virksomhed i Danmark. Virksomheden ville anses for at have fast driftssted i Danmark, hvis personen én gang om ugen lejede et kliniklokale i Danmark på timebasis. Personen ville ikke have fast driftssted i Danmark, hvis han kørte rundt til private og behandlede på deres bopæle i Danmark.	
<u>SKM2012.490.SR</u>	Skatterådet fandt, at A's og B's fulde skattepligt ophørte ved udrejsen til Frankrig i 2009 og 2010, selvom helårsboligen ikke var solgt. Det var oplyst, at man ved fraflytningen til Frankrig fjernede alle møblerne fra ejendommen C-vej, hvorefter ejendommen blev sat til salg. Det fandtes godtgjort, at A og B i forbindelse med udrejsen til Frankrig den 7. juli 2009 havde til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet. Der blev henset til at A på dette tidspunkt begyndte at drive erhvervsmæssig virksomhed i Frankrig, og at ægteparrets 4 børn blev sat i fransk skole. Ejendommen på C-vej kunne ikke sælges, og B flyttede sammen med de 4 børn tilbage til ejendommen 31. december 2010. A boede stadig på ejendommen i Frankrig og havde siden tilflytningen til Frankrig haft betydelige erhvervsmæssige interesser i landet.	
<u>SKM2011.153.SR</u>	En skatteydere fulde skattepligt ophørte ikke ved fraflytningen til Spanien, da han ansås for at have bolig til rådighed her i landet. Skatteyderen ejede foruden 2 helårslejligheder, som efter planen skulle udlejes på uopsigelige 3-årige lejekontrakter, et sommerhus, som han efter planlovens bestemmelser havde en personlig ret til at bebo hele året.	
<u>SKM2009.539.SR</u>	Skatteydere fulde skattepligt efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 1, ophører ikke, hvis han køber en helårsbolig uden bopælspligt, inden han får solgt den bolig, han havde til rådighed forud for flytningen fra Danmark. Hvis skatteyder anskaffer sig en helårsbolig uden bopælspligt efter, at han har solgt sin tidligere bolig, vil skattepligten genindtræde ved skatteydere første erhvervsmæssige ophold i Danmark, efter boliganskaffelsen.	

<u>SKM2008.646.SR</u>	Den fulde skattepligt ansås for ophørt, idet det sommerhus personen ejede, kun blev anvendt til ferie og lignende.	
<u>SKM2006.168.SR</u>	En skatteyder havde som efterlønsmodtager ret til at anvende sit sommerhus som helårsbolig . Derfor ville skatteyderen ved fraflytning fortsat være fuldt skattepligtig til Danmark. Skattepligten ville ophøre, hvis skatteyderen overdrog sin halvdel af sommerhuset til sin ægtefælle i forbindelse med, at han og ægtefællen ville flytte til Spanien. Ægtefællen havde ikke ret til at anvende sommerhuset til helårsbeboelse.	
TfS 1999, 929 LR	Skattepligten blev opretholdt, da skatteyder fortsat rådede over bolig her i landet efter fraflytning.	
TfS 1996, 846	Et ægtepar ville flytte til Frankrig. Det kunne ikke med sikkerhed afgøres, om den ene ægtefælle, der var pilot, ville være hjemmehørende i Danmark eller Frankrig efter fraflytningen. Den anden af ægtefællerne ville efter fraflytningen til Frankrig arbejde på et dansk sygehus og i forbindelse med arbejdet bo i et sommerhus i Danmark, tilhørende ægtefællerne. Ægtefællen måtte fortsat anses for fuldt skattepligtig i Danmark.	
TfS 1991, 261 LR	En direktør arbejdede for et firma i Danmark og i weekenderne opholdt han sig hos hustru og barn i familiens bolig i England. Han overvejede endvidere at bygge en helårsbolig på en erhvervet grund, da familien havde planer om at flytte til Danmark. Under opholdene i Danmark hver uge fra mandag til fredag boede han dels i familiens sommerhus, dels hos familie og dels på selskabets kontor. Da benyttelsen af sommerhuset ikke havde feriepræg, blev direktøren anset for fuldt skattepligtig.	
TfS 1990, 560 LR	En skatteyder og hans hustru havde siden 1983 boet i Danmark, hvor han drev forretning som virksomhedskonsulent både i Danmark og Tyskland. På grund af udviklingen ville han flytte til Hamburg og bosætte sig der. I weekender og i ferier ville han opholde sig hos hustruen på den hidtidige bopæl i Danmark . Skatteyderen ville fortsat være skattepligtig til Danmark, da han fortsat havde rådighed over boligen, da flytningen ikke skyldtes samlivsophævelse, men forretningsmæssige hensyn, og den korte afstand muliggjorde jævnlige besøg.	
Andre afgørelser		

Told- og Skattestyrelsen meddelte, at det ikke stred imod den såkaldte **3-års regel**, hvis udlejerer klausulerer lejemålet således, at lejemålet kan opsiges af ham med et kortere varsel end 3 år, hvis boligen sælges og som følge heraf overtages af en ny ejer "in continenti". Det ville heller ikke stride imod 3-års-reglen, hvis lejemålet forinden udløbet af 3-års-perioden opsiges af lejerer, eller lejemålet ophører af anden grund - fx på grund af ejerens død - og nyt lejemål herefter indgås bindende for udlejerer for den resterende del af 3-års-perioden, eller hvis udlejerer tilkendegiver at vende tilbage til Danmark efter 3-års-periodens udløb.

C.F.1.3 6-måneders ophold i Danmark

Indhold

Dette afsnit handler om indtræden af fuld skattepligt for personer som følge af ophold her i landet af en varighed på mindst 6 måneder og indtræden af skattepligt efter den såkaldte "turistregel".

Afsnittet indeholder:

- 6-måneders-regel.
- Opgørelsen af 6-måneders-perioden.
- Turistregel.
- Studerende omfattet af KSL § 8, stk. 2.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv..

6-måneders-regel

Personer, der ikke har bopæl her i landet, bliver fuldt skattepligtige, når de opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. Se [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 2.

Opgørelse af 6-måneders perioden

Skattepligten indtræder ved et sammenhængende ophold på 6 måneder. I 6-månedersopholdet medregnes kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende.

Eksempel

Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at en person, der forinden udrejse havde afhændet sin bopæl i Danmark, ville blive skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2, i forbindelse med sine ophold her i landet. Den pågældende ville ikke umiddelbart etablere sig i et andet land og de planlagte udlandsophold ville have karakter af kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende, idet formålet var at rejse rundt og udforske verden. Der blev henset til, at de enkelte udlandsophold i sig selv var kortvarige og til personens rejse- og opholdsmønster. Formålet med udlandsrejserne ændrede sig ikke ved, at personen under disse ville besvare e-mails, afholde telefonmøder og lignende, idet sådant sporadisk arbejde efter praksis ikke ændrede opholdets karakter af ferie eller lignende. Opholdene i Danmark skulle derfor anses som et langt sammenhængende ophold. Se [SKM2021.217.SR](#).

Arbejde under udlandsophold

Tager den pågældende arbejde under opholdet i udlandet afbrydes 6-månedersopholdet efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 2.

Landsskatteretten har afgjort, at en person, der var bosat i Tyskland og arbejdede som salgskonsulent her i landet gennem ugen fra mandag kl. 12.00 til fredag kl. 17.00, hvorefter den pågældende tilbragte weekenden i hjemmet i Tyskland, efter omstændighederne ikke var fuldt skattepligtig som følge af opholdet. Se TfS 1986, 313 LSR.

Se også [SKM2013.545.SR](#), om en person, der påtænke at bosætte sig i Sverige og arbejde i Danmark. Personen ville ikke blive omfattet af skattepligten efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

Hyppige afbrydelser

Hyppige afbrydelser af opholdet i Danmark kan efter omstændighederne også afbryde opholdet. Se dog modsat [SKM2021.217.SR](#), hvor opholdet i Danmark - ud fra en konkret vurdering - ikke blev anset for afbrudt af hyppige afbrydelser.

Ufrivillige ophold

Den konkrete anledning til opholdet her i landet er uden selvstændig betydning.

Selv om opholdet er ufrivilligt som følge af pasinddragelse eller andre tvungne omstændigheder som fx sygdom, vil skattepligten indtræde som følge af opholdet, hvis det varer mindst 6 måneder. Se TfS 1987, 464 DEP og TfS 1988, 154 LSR.

I tilfælde af dobbeltdomicil vil en DBO dog typisk medføre, at en skatteyder under et ufrivilligt ophold må anses for skattemæssigt hjemmehørende i det pågældende udland. Se [C.F.1.2.1](#) om dobbeltdomicil og [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4 om skattemæssigt hjemsted.

Skattepligtens indtræden og ophør

Hvis en person opholder sig her i landet ud over de 6 måneder, så indtræder skattepligten fra begyndelsen af 6 måneders opholdet. Se [KSL § 8](#), stk. 1.

Skattepligten varer indtil opholdet ophører. Se LSRM 1983, 157 LSR.

Hvis personen efterfølgende erhverver bopæl og dermed overgår til fuld skattepligt efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1, medregnes tiden efter, at den pågældende har erhvervet bopæl, ved opgørelsen af 6-måneders perioden. Se LSRM 1983, 157 LSR og [SKM2013.729.SR](#).

I tilfælde, hvor det ikke allerede fra opholdets begyndelse her i landet er sikkert, at opholdet kommer til at strække sig over mindst 6 måneder, foretages beskatningen indtil videre efter reglerne i [KSL § 2](#) om begrænset skattepligtige. Først når det viser sig, at opholdet bliver udstrakt, eller har strakt sig over mindst 6 måneder, foretages beskatningen med virkning fra opholdets begyndelse efter reglerne for fuldt skattepligtige personer.

Hvis en indkomst knytter sig til opholdet her i landet, men er forudbetalt, er den efter omstændighederne skattepligtig efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 2.

Indgås der aftale om "sign on fee" ved underskrivelse af en kontrakt i udlandet, inden opholdet begynder, eller inden der sker udøvelse af arbejdsaktivitet i Danmark, indtræder skattepligten først når det varige ophold i Danmark eller arbejdet for den danske arbejdsgiver begynder. Ved kontraktunderskrivelsen påtager den pågældende sig en forpligtelse til at begynde en ansættelse hos sin nye arbejdsgiver. Sign on fee'et er derfor en udbetaling, der har forbindelse til arbejdet her i landet, og anses derfor som en form for forskud på løn. Det indebærer, at arbejdsgiveren skal indeholde A-skat efter [KSL § 46](#). Se [SKM2007.370.SKAT](#)

Eksempel

En fodboldspiller blev anset for skattepligtig af et såkaldt "sign on fee", som han erhvervede ret til ved underskrivelsen af en kontrakt umiddelbart før, han påbegyndte et sammenhængende ophold af mindst 6 måneders varighed her i landet. Det samlede ophold blev ikke anset som afbrudt af den pågældendes kortvarige ophold i England med henblik på afvikling af dennes forhold i England. Se [SKM2009.30.HR](#).

Arbejde på boreplatform

Udenlandsk arbejdskraft, der udelukkende befinder sig på en boreplatform, mens de arbejder her i landet, anses ikke for at opholde sig i Danmark. Et sådant ophold er ikke omfattet af [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 2.

Ansøgere om opholdstilladelse

Personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, er omfattet af [KSL § 8](#), stk. 3. Skattepligten indtræder på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven.

Turistregel

For personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, og som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligten efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 2, først, når opholdet har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år. Se [KSL § 8](#), stk. 2.

Den såkaldte turistregel udgør en undtagelse fra 6-månedersreglen efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 2.

Virkning

Lønarbejde udelukker ikke anvendelsen af [KSL § 8](#), stk. 2.

Reglerne om begrænset skattepligt bevirker imidlertid, at en turist eller studerende, der ikke opfylder betingelserne for fuld skattepligt, bliver begrænset skattepligtig af sine lønindtægter her i landet, da turistreglen ikke medfører fritagelse for begrænset skattepligt efter [KSL § 2](#).

Turistreglen omfatter ikke personer, der efter afsluttet uddannelse begynder på en specialuddannelse eller videreuddannelse inden for deres fag. Af Skatterådets praksis fremgår, at kun uddannelser til og med kandidatniveau er omfattet af reglen, se [SKM2017.495.SR](#) og [SKM2018.15.SR](#). Turistreglen omfatter heller ikke personer, der under deres ophold i Danmark aflønnes som færdiguddannede.

Hvis en turist eller studerende inden for den 2-års-periode, der er nævnt i [KSL § 8](#), stk. 2, får ophold her i mere end 365 dage, indtræder den pågældendes fulde skattepligt fra den 366. dag, og altså ikke med tilbagevirkende kraft fra den dag, hvor opholdet tog sin begyndelse.

Hvis en person, der er bosiddende i udlandet, er på ferie i Danmark, vil den pågældende kunne anses for "turist".

Eksempel

Det Danske Missionsselskabs missionærer, der med bevarelse af bopæl og skattepligt i udlandet er hjemme på ferie i Danmark ca. ½ år med års mellemrum, er omfattet af [KSL § 8](#), stk. 2. Den løn, der er udbetalt under ferien, er ikke skattepligtig her.

Studerende omfattet af [KSL § 8](#), stk. 2

Personer, der i studieøjemed tager ophold her i landet og i øvrigt opfylder betingelserne i [KSL § 8](#), stk. 2, anses ikke for skattepligtige efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1, selvom de under opholdet råder over en boligfacilitet, der kan benyttes som helårsbolig. Bestemmelsen i [KSL § 8](#), stk. 2, finder

både anvendelse, når en udenlandsk studerende får stillet en bolig til rådighed, og når denne selv har skaffet sig en bolig.

Den tidsmæssige udstrækning

Den fulde skattepligt for disse personer indtræder først, når de pågældende har opholdt sig her i landet i 365 dage inden for 2 år. Se [KSL § 8](#), stk. 2.

Det betyder, at skattepligten tidligst indtræder 1 år efter, at den pågældende har påbegyndt sit ophold her i landet.

Ved opgørelsen af antallet af opholdsdage medregnes både fulde dage og eventuelle rejsedage.

I studieøjemed

Det er en betingelse, at personen tager ophold her i studieøjemed. Det er en konkret vurdering, om den pågældende opfylder betingelserne om at være i landet i studieøjemed. Denne vurdering må foretages ud fra en samlet vurdering af de faktiske forhold. I den sammenhæng skal det bl.a. vurderes, om opholdet reelt skyldes andre formål, fx at varetage et arbejde eller andre formål, der ikke er studierelaterede.

En studerende må godt påtage sig arbejde som lønmodtager, så længe denne - ud fra en samlet vurdering af de faktiske forhold - reelt kan anses for at opholde sig her i studieøjemed. I dette tilfælde vil denne være begrænset skattepligtig af lønarbejdet efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

En person kan ikke være omfattet af [KSL § 8](#), stk. 2, hvis den pågældende driver selvstændig virksomhed under sit ophold her.

En person, som tidligere har været omfattet af [KSL § 8](#), stk. 2, som studerende, kan ikke længere være omfattet af bestemmelsen, hvis den pågældende ikke længere er her i landet i studieøjemed.

Ophold i studieøjemed efter KSL § 8, stk. 2, omfatter ikke personer, der efter afsluttet uddannelse påbegynder en specialuddannelse eller videregående uddannelse inden for deres fag. Det betyder, at kun uddannelser til og med kandidatniveau er omfattet af KSL § 8, stk. 2. Se [SKM2017.495.SR](#).

Se også

Se også [SKM2018.15.SR](#), hvor Ph.d. studerende blev anset for fuldt skattepligtige.

Herefter er følgende uddannelsesniveauer omfattet af reglen:

- Folkeskolen.
- Ungdomsuddannelser (gymnasium, HF og lignende).
- Bachelor-uddannelser.
- Kandidat-uddannelser (herunder uddannelse på masterniveau).
- Bachelorer, der kommer direkte ind på en ph.d.-uddannelse i Danmark, hvis de tager deres kandidatgrad undervejs i forløbet. De pågældende er her "i studieøjemed", indtil de opnår kandidatgrad eller bliver aflønnet under ph.d.-uddannelsen.
- Ny uddannelse, så længe den ikke er over kandidatniveau. Fx en skolelærer, der efterfølgende læser til jurist.

Følgende uddannelsesniveauer er ikke omfattet af reglen:

- Ph.d.-studerende, hvis de allerede har en uddannelse på kandidatniveau
- Trainee-stipendiater, forskningsaspiranter, rekrutteringsstipendiater og personer på "post.doc"-ophold. En postdoc er en person i en midlertidig forskerstilling, som forudsætter en **ph.d.**-grad.

- Andre personer, der efter en kandidatuddannelse studerer videre på et højere niveau

Praktikanter og lærlinge er heller ikke omfattet af reglen, da de ikke opfylder betingelsen om at være her i landet i studieøjemed.

Bemærk

Bemærk, at OECD's modeloverenskomst, artikel 20, har en anden afgrænsning af, hvem der skal anses for studerende. Efter artikel 20 omfatter begrebet studerende også personer, som har gennemført deres kompetencegivende uddannelse og ønsker at erhverve eller udvide viden indenfor et specialiseret område. Se TfS1995,168 og [SKM2017.496.SR](#), hvor ph.d.-studerende blev anset omfattet af artikel 20.

Bopæl inden tilflytning

Ophold i studieøjemed forudsætter, at den pågældende inden tilflytningen ikke har bopæl her i landet. Boligen skal anskaffes eller være anskaffet i forbindelse med og til brug for det i [KSL § 8](#), stk. 2, nævnte ophold.

Indkomstskattepligtig i sit hjemland

Den pågældende vedvarende skal være indkomstskattepligtig til sit hjemland efter reglerne for derboende personer.

Se også

Se også [SKM2015.685.SR](#).

Skatterådet fandt, at studerende, der af en dansk selvejende institution fik betalt stipendier og kollegie- eller hotelværelser, og var underlagt de af institutionen oplyste vilkår, var omfattet af [KSL § 8](#), stk. 2, hvorefter skattepligt først indtræder, når opholdet i Danmark med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere en 365 dage inden for et samlet tidsrum på 2 år. Dermed blev de studerende ikke fuldt skattepligtige som følge af bopælsbestemmelsen i KSL § 1, stk. 1. nr. 1. Den selvejende institution modtog tilskud via Udenrigsministeriet til implementering af stipendieprogrammet og administration af forskningsbistand og var omfattet af lov om internationalt udviklingssamarbejde.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2009.30.HR	En fodboldspiller blev anset for skattepligtig af et "Sign on fee" på 3,3 mio. kr., som han fik udbetalt af en dansk klub ved kontraktindgåelsen. Fodboldspilleren boede og spillede i England under forhandlingerne om kontrakten, men fløj hjem til underskrivelse og begyndte straks at spille for sin danske klub. Han boede de første måneder på hotel/hos forældre, samtidig med at han afviklede sine forhold i England. Han blev straks ved sin ankomst til Danmark, umiddelbart før kontraktunderskrivelsen - anset for at påbegynde sit ophold i Danmark af mindst 6 måneders varighed. Dette ophold blev ikke anset for afbrudt ved kortvarige besøg i England, hvorfor han blev anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1 , stk. 1, nr. 2.	
Landsskatteretten		
SKM2011.816.LSR	En skatteyder meldte den 26/12-2008 flytning fra Danmark til Qatar. Denne solgte med overtagelsesdato den 1/2-2009 sin andel af et sommerhus til sin tidligere samlever. Sommerhuset havde indtil fraflytningen tjent til helårsbolig for skatteyderen. Denne ejede ikke en helårsbolig i Danmark, og skattemyndighederne havde ikke godtgjort, at skatteyderen havde rådighed over helårsbolig i Danmark. I perioden fra	

	den 1/2 til den 31/12-2009 opholdt skatteyderen sig i alt 110 dage i Danmark, hvor denne boede i sin campingvogn. Den fulde skattepligt efter KSL § 1 , stk. 1, nr. 1, ansås for ophørt, og der var heller ikke skattepligt som følge af ophold efter KSL § 1 , stk. 1, nr. 2.	
TfS 1986, 313 LSR	En skatteyder, der arbejdede som salgskonsulent i et dansk firma, var bosat i Tyskland. Han arbejdede her i landet i ugens 5 almindelige arbejdsdage fra mandag kl. 12 til fredag kl. 17, hvorefter han tilbragte weekenden hos familien i Tyskland. De regelmæssige ophold i hjemmet i Tyskland medførte, at han ikke kunne anses for at have ophold her i landet i sammenhængende perioder på mindst 6 måneder og han var som følge heraf ikke fuldt skattepligtig efter KSL § 1 , nr. 3 (nu § 1 , stk. 1, nr. 2).	
TfS 1985, 588 LSR	En kvinde, der sammen med sin ægtefælle var fraflyttet Danmark til Sydamerika i 1980, ankom i juli 1981 med sine to børn på ferieophold i Danmark. Hendes ægtefælle blev myrdet i august 1981, og hun besluttede herefter at tage bopæl i Danmark, hvor hun i slutningen af august meldte børnene i skole, meldte flytning til folkeregisteret og købte bolig. I medfør af KSL § 8 , stk. 2, (turistreglen) var hun ikke skattepligtig fra indrejsetidspunktet den 6/7 1981. Skattepligten indtrådte først efter den 9. august 1981, hvor hun efter ægtefællens død havde besluttet at forblive i landet.	
LSRM 1983, 157	Landsskatteretten fandt, at bestemmelserne i KSL § 1 , stk. 1, nr. 1, og § 1 , stk. 1, nr. 3 (nu nr. 2), skulle bedømmes i sammenhæng. Når den skattepligtige tog bopæl her i landet fra 1. oktober 1973, måtte den efterfølgende tid medregnes ved bedømmelsen af, hvorvidt den pågældende tidligere på året havde taget ophold af mindst 6 måneders varighed.	
Skatterådet		
SKM2024.433.S R ◀	► Spørger var ansat i et italiensk selskab, G2. Fra 1. november 2023 til 31. oktober 2025 var Spørger udstationeret til et dansk selskab, G1, for at varetage rollen som CEO. Spørger var italiensk statsborger og boede i Italien med sin ægtefælle. Spørger arbejdede i Danmark fra mandag til fredag hver uge med undtagelse af ferie. Han rejste tilbage til sit hjem i Italien hver fredag for at tilbringe weekenden med sin familie. G2 bookede forskellige hotelværelser til Spørger, når han varetog arbejdet i Danmark i hverdagene. Der var tale om skiftende hotelværelser, hvor G2 lejede et hotelværelse fra gang til gang. Spørger havde ikke et hotelværelse i Danmark til rådighed, når han var på weekend hos sin familie i Italien. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger ikke skulle anses som fuldt skattepligtig til Danmark, hverken som følge af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, eller nr. 2. Spørger havde kun kortvarig rådighed over det enkelte hotelværelse i Danmark. Derudover ville de regelmæssige ophold i Italien af den beskrevne karakter, hvor Spørger rejste tilbage til sit hjem hver fredag for at tilbringe weekenden med sin familie, medføre, at der ikke ville bestå et ophold i Danmark i sammenhængende perioder på mindst seks måneder henset til praksis. ◀	
SKM2023.252.SR	Spørgers svenske arbejdsgiver ville stille en bolig til rådighed for spørger i Danmark. Spørger ville dermed få rådighed over en helårsbolig her i landet. Spørgers rådighed over boligen i Danmark, som var stillet til rådighed af arbejdsgiveren, var ikke tidsbegrænset. Der var tale om en kontinuerlig rådighed. Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger havde bopæl her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1). Spørger ville som udgangspunkt opholde sig i Danmark mandag til torsdag to uger om måneden, det vil sige ca. 8 dage om måneden. En gang imellem ville spørger dog overnatte i Danmark i løbet af weekenden. Spørgers ophold ville ikke overstige 3 måneder ad gangen	

eller i alt 180 dage inden for en periode på 12 måneder. Der ville således være tale om "kortvarige ophold" i Danmark. Det var dermed afgørende, om spørgers ophold i Danmark var begrundet i "ferie eller lignende". Spørgers arbejde udførtes ikke i Danmark, men boligen var stillet til rådighed af arbejdsgiveren. Spørgers bolig i Danmark benyttedes i overvejende grad til overnatning mandag til torsdag, to uger om måneden, når arbejdsdagen i Sverige var overstået. En gang imellem ville spørger overnatte i Danmark i løbet af weekenden for at minimere rejsetiden. Da der ikke udførtes arbejde i Danmark, og spørger således alene ville opholde sig i Danmark i sin fritid, fandt Skatterådet, at spørgers ophold i Danmark var begrundet i "ferie eller lignende". Da der dermed var tale om et "kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende", jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, 2. pkt., indtrådte der ikke fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1), jf. § 7, stk. 1, 1 pkt.

Spørger overnattede kun i Danmark i de uger, hvor spørger arbejdede i Sverige, det vil sige to uger om måneden, mandag til torsdag. Weekenderne tilbragtes i boligen i X-land. To uger om måneden rejste spørger til andre lande i forretningsøjemed. Skatterådet fandt ikke, at disse rejser til andre lande i forretningsøjemed kunne anses som kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. Dermed afbrød spørger sit ophold i Danmark, hver gang han rejste til disse andre lande i forretningsøjemed. Spørger havde dermed ikke haft et sammenhængende ophold i Danmark på mindst 6 måneder. Skatterådet fandt derfor ikke, at spørger var fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2). Skatterådet kunne dermed bekræfte, at spørger ikke var fuldt skattepligtig til Danmark, hverken efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1) eller kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2).

Spørger udførte ikke arbejde for sin arbejdsgiver i Danmark, men i Sverige. Skatterådet kunne dermed bekræfte, at spørger ikke kunne anses for begrænset skattepligtig til Danmark af indkomsten fra spørgers arbejdsgiver efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1).

SKM2021.217.SR

Skatterådet bekræftede, at spørgerens fulde skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, ophørte i forbindelse med afståelse af bopæl i Danmark og fraflytning fra Danmark, uanset at spørgeren ikke i forbindelse med fraflytningen etablerede sig i et andet land.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers efterfølgende ophold i Danmark (ferie, deltagelse i bestyrelsesmøder, afvikling af vinsmagninger og lignende) og efterfølgende ophold i udlandet ikke ville medføre, at spørger genindtrådte i fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Der blev henset til, at kortvarige ophold i udlandet efter ordlyden i KSL § 1, stk. 1, nr. 2, kan medregnes i opholdet i Danmark.

SKM2021.96.SR

Spørger var fuldt skattepligtig i USA, hvor han havde sin primære bolig og sine erhvervsaktiviteter. Spørger havde lejet en bolig i Danmark, hvor han og hans familie skulle bo i maksimalt et år, pga. Covid 19-situationen. Spørger havde oplyst, at hans familie ville have bedre forhold i Danmark end i USA under Covid 19 situationen. Spørger ville jævnligt rejse til USA for at arbejde. I Danmark ville han kun arbejde i mindre omfang.

Skatterådet fandt, at kombinationen af opholdets længde (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt) og opholdets karakter, førte til, at spørgers ophold konkret ikke kunne anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Skatterådet fandt derfor, at spørger blev fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han fik bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7.

Efter det oplyste ville spørger have en helårsbolig til rådighed i begge

stater. Derfor skulle han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten (DBO) mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra a).

Spørger havde fortsat haft sin primære bolig i USA, hvor han ligeledes havde sin virksomhed, H1-Koncernen. Han udførte også langt det meste af sit arbejde fysisk i USA. Alle hans indtægter kom fra USA. Endvidere opholdte han sig mere i USA end i Danmark. Under normale omstændigheder boede hustruen og de to børn med ham i boligen i USA. Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsatte, at det midlertidige ophold her i landet ikke varede mere end 1 år.

Derfor fandt Skatterådet, at spørger havde de stærkeste økonomiske og personlige interesser til USA, og at han derfor havde midtpunktet for sine livsinteresser der, og fortsat var skattemæssigt hjemmehørende der.

Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 1 år.

SKM2020.382.SR

Spørger havde boet i Kina i 20 år, hvor hun havde sin virksomhed, men hun havde opholdt sig i Danmark siden den 13. marts 2020. Hun kunne ikke rejse hjem pga. Covid-19 situationen. Hun havde den 1. juni 2020 købt en lejlighed her i landet, som primært skulle anvendes til udlejning, spørger ville kun benytte den selv i forbindelse med ferier mv. Skatterådet fandt, at spørger ikke ville blive fuldt skattepligtig efter bopælsreglen i **KSL § 1, stk. 1, nr. 1**, som følge af arbejde i Danmark.

Da spørger havde købt en lejlighed og havde en bopæl her i landet fra 1. juni 2020, ville spørger imidlertid blive fuldt skattepligtig, hvis hun havde et **uafbrudt ophold** i Danmark, der var længere end 3 måneder regnet fra 1. juni 2020, det vil sige hvis opholdet ikke var afsluttet senest 1. september 2020. Spørgers fulde skattepligt ville indtræde med virkning fra den 1. juni 2020, medmindre spørgers uafbrudte ophold i Danmark varede så længe, at **KSL § 1, stk. 1, nr. 2** (6-måneders-reglen) fandt anvendelse.

Spørgers fulde skattepligt ville genindtræde, hvis hun opholdt sig her i landet i et tidsrum af mindst 6 måneder regnet fra den 13. marts 2020, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, jf. **KSL § 1, stk. 1, nr. 2**, med virkning fra opholdets begyndelse, det vil sige fra den 13. marts 2020. Endvidere ville hun blive fuldt skattepligtig, hvis hun fik **samlede ophold** i Danmark på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, regnet fra 1. juni 2020.

Det fulgte af Danmarks DBO med Kina, at Kina som udgangspunkt havde den udelukkende beskatningsret til indtægterne fra spørgers virksomhed i Kina. Men hvis der var en del af spørgers indkomst, som kunne betragtes som erhvervet ved virksomhed udøvet i Danmark, ville denne del af indkomsten også kunne beskattes i Danmark, hvis spørgers ophold i Danmark kom til at strække sig over en eller flere perioder, der tilsammen udgjorde mindst 183 dage inden for en 12-månedersperiode, der begyndte eller sluttede i det pågældende skatteår.

SKM2020.267.SR

Spørgers fulde skattepligt til Danmark var ophørt, og hans hjemland var nu Italien. Spørger var som følge af COVID-19 situationen blevet tvunget til at opholde sig i Danmark, han havde ikke mulighed for at rejse hjem til Italien. Spørger havde ikke bopæl i Danmark.

Skatterådet fandt, at spørgers fulde skattepligt ville genindtræde, hvis han opholdte sig her i landet i et tidsrum af mindst 6 måneder regnet fra

den 24. februar 2020, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Spørger ønskede at blive undtaget fra kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 2, i perioden fra 24. februar 2020 til 24. maj 2020, således at disse tre måneder ikke talte med i de 6 måneder, der var nævnt i bestemmelsen. Som begrundelse herfor havde spørger anført de ekstraordinære omstændigheder, der var opstået som følge af COVID-19 situationen.

Da grænsen på 6 måneders ophold fremgik direkte af lovens ordlyd, havde Skatterådet trods den særlige situation ikke mulighed for at bortse herfra.

Spørger kunne derfor ikke blive undtaget fra kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 2, i perioden fra 24. februar 2020 til 24. maj 2020. Disse tre måneder talte med i de 6 måneder, der var nævnt i bestemmelsen.

Spørger var kørt i bil til Danmark. Der skulle svares afgift af motorkøretøjer, som skulle registreres i Køretøjsregisteret efter lov om registrering af køretøjer. Var et motorkøretøj registreringspligtigt, ville det som udgangspunkt også være registreringsafgiftspligtigt.

Et motorkøretøj (dvs. en bil eller motorcykel) skal som udgangspunkt registreres i Køretøjsregisteret, før køretøjet tages i brug på færdselslovens område, hvis køretøjets ejer eller bruger havde bopæl eller hjemsted her i landet.

En person anses for at have bopæl her i landet, hvis personen i Det Centrale Personregister er registreret med bopæl her i landet.

En person, der ikke er registreret i Det Centrale Personregister med bopæl her i landet, anses alligevel at have bopæl her i landet, hvis den pågældende opholder sig her i landet i 185 dage eller mere, eller den pågældende opholder sig her i landet i afbrudte perioder på tilsammen 185 dage eller mere inden for en periode på 12 måneder.

Der kan dispenseres herfra, hvis særlige grunde taler derfor.

Skatterådet fandt, at der i spørgers tilfælde som følge af COVID-19 situationen forelå sådanne særlige grunde, at det var muligt for Motorstyrelsen at dispensere.

Skatterådet fandt, at der kun kunne dispenseres i den periode, hvor Udenrigsministeriet havde frarådet alle rejser til spørgers bopæl i Italien, fra den 8. marts 2020 til den 24. maj 2020. Spørgsmålet måtte derfor besvares benægtende for så vidt angik perioden fra den 24. februar 2020 og indtil den 8. marts 2020.

SKM2019.446.SR

Skatterådet bekræfter, at der ikke indtræder registreringspligt i Danmark som følge af, at Spørger anvender sit tysk registrerede køretøj til privat kørsel i Danmark i forbindelse med ophold i Danmark under 180 dage om året og i højst 3 sammenhængende måneder, idet spørger ikke har en bopæl i Danmark efter registreringsbekendtgørelsen. Skatterådet bekræfter endvidere, at der ikke indtræder registreringspligt i Danmark, hvis spørger opbevarer sit tysk indregistrerede køretøj i garage hos familie eller venner i Danmark, når spørger ikke selv opholder sig i Danmark, så længe disse ikke anvender køretøjet. Skatterådet bekræfter endelig, at spørger ikke bliver fuldt skattepligtig i henhold til kildeskatteloven, hvis Spørger har et udenlandsk registreret køretøj stående i Danmark i mere end 180 dage om året.

SKM2018.601.SR

Udenlandske frivillige, som er volontører hos A og B i deres

	lokalforeninger, og som kommer til Danmark under EU's udviklingsprogram C, fik stillet et klubværelse til rådighed under opholdet. Klubværelset udgjorde en helårsbolig. Volontørenes ophold i Danmark på 2-12 måneder blev ikke anset for ganske kortvarigt (under 1-2 måneder). Som udgangspunkt ville volontørerne herefter være fuldt skattepligtige. Volontørerne var ikke i Danmark i studieøjemed, men for at udføre et stykke arbejde for A og B -et EU-godkendt projekt. Volontørerne var derfor ikke omfattet af kildeskattelovens § 8, stk. 2, om studerende.	
<u>SKM2018.15.SR</u>	Udenlandske studerende, som modtog et månedligt stipendium i henhold til "Erasmus programmet", var ikke er fuldt skattepligtige af stipendiet, hvis de studerer på kandidatniveau eller derunder. Men Ph.d. studerende er fuldt skattepligtige. Udenlandske studerende, der modtager et månedligt stipendium i henhold til Erasmus programmet, er ikke begrænset skattepligtige af stipendiet.	
<u>SKM2017.496.SR</u>	En person havde siden 2014 opholdt sig i Danmark grundet et forskningsophold i forbindelse med et pH.d.-projekt, fik legater fra Tyskland til dækning af forskningsarbejdet. Personen var omfattet af skattepligten efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Danmark kunne ikke beskatte legatet fra Tyskland, da personen var omfattet af den dansk-tyske DBO artikel 20.	
<u>SKM2017.495.SR</u>	En person var i Danmark for at gennemføre et treårigt ph.d.- forløb. Personen havde allerede en uddannelse på kandidatniveau. Ph.d.-forløbet lå over kandidatniveau. Personen ansås derfor ikke for omfattet af KSL § 8, stk. 2, og var derfor omfattet af skattepligten efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Personen modtog et legat fra en fond i Tyskland, der ikke var omfattet af skattefriheden i LL § 7, K, stk. 4. Imidlertid ansås personen for omfattet af den dansk-tyske DBO artikel 20. Hefter kunne det legat, som personen modtog fra den tyske fond til dækning af kost og logi under studieopholdet ikke beskattes i Danmark.	
<u>SKM2015.685.SR</u>	Skatterådet fandt, at studerende, der af en dansk selvejende institution fik betalt stipendier og kollegie- eller hotelværelser, og var underlagt de af institutionen oplyste vilkår, var omfattet af <u>KSL § 8</u>, stk. 2, hvorefter skattepligt først indtræder, når opholdet i Danmark med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere en 365 dage inden for et samlet tidsrum på 2 år. Dermed blev de studerende ikke fuldt skattepligtige som følge af bopælsbestemmelsen i <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 1. Den selvejende institution modtog tilskud via Udenrigs-ministeriet til implementering af stipendie-programmet og administration af forskningsbistand og var omfattet af lov om internationalt udviklingssamarbejde.	
<u>SKM2013.729.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at A frem til det forventede tidspunkt for tilflytning til Danmark primo februar 2013 alene er begrænset skattepligtig til Danmark, uanset at han på grund af sygdom i nær familie ville opholde sig her i landet fra 1. halvdel af november 2012 til udgangen af december 2012. A tog på ny ophold her i landet primo februar 2013 og fik siden bolig i marts 2013. Hvis en person efterfølgende erhverver sig bolig og dermed overgår til fuld skattepligt efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 1, medregnes tiden efter at den pågældende har erhvervet bolig ved opgørelsen af 6-måneders-perioden i <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 2, jf. LSRM1983.157.SR. Derfor indtrådte den fulde skattepligt primo februar 2013.	
<u>SKM2013.545.SR</u>	En person påtænkte at flytte til Sverige og opsige sin hidtidige lejebolig i Danmark. Herefter vil vedkommende drive erhverv i Danmark, men han ville ikke længere have bopæl i Danmark og ville derfor ikke være fuldt skattepligtig til Danmark efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 1. Personen ville opholde sig i Danmark i mere end 183 dage årligt, da han ville udføre arbejde i Danmark 5 dage om ugen, men ville ikke overnatte i Danmark. Derfor blev personen heller ikke anset for at ville opholde sig i Danmark i et tidsrum af mindst 6 måneder, og ville ikke blive anset for	

	fuld skattepligtig efter KSL § 1 , stk. 1. nr. 2. Personen ville alene være begrænset skattepligtig af sin virksomhed i Danmark. Virksomheden ville anses for at have fast driftssted i Danmark, hvis personen én gang om ugen lejede et kliniklokale i Danmark på timebasis. Personen ville ikke have fast driftssted i Danmark, hvis han kørte rundt til private og behandlede på deres bopæle i Danmark.	
Andre afgørelser		
TfS 1987, 464 DEP	En skatteyder, der var emigreret til England den 9. januar 1987, vendte den 1. februar 1987 tilbage til Danmark, hvor hans pas blev inddraget i forbindelse med en skattesag. Et ophold her i landet på mindst 6 måneder ville medføre, at skattepligten ville genindtræde efter KSL § 1 , stk. 1, nr. 3, idet det var uden betydning, at opholdet var ufrivilligt på grund af pasinddragelsen.	

C.F.1.4 Tjeneste og ophold om bord på danske skibe

Indhold

Dette afsnit handler om fuld skattepligt for danske statsborgeres tjeneste og ophold om bord på danske skibe efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 3.

Afsnittet indeholder:

- Regel.
- Anvendelsesområde.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv..

Regel

Fuld skattepligt påhviler danske statsborgere, der uden at være skattepligtig som følge af bopæl eller ophold i Danmark, gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her, medmindre de godtgør, at de har bopæl i udlandet. Udenlandske statsborgere, der inden sin tjeneste eller sit ophold om bord senest har været fuldt skattepligtige i Danmark, sidestilles i den forbindelse med danske statsborgere.

Anvendelsesområde

Danske statsborgere fritages for den fulde skattepligt som følge af opholdet på danske skibe, hvis de godtgør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet.

En udenlandsk statsborger, der inden sin tjeneste eller ophold om bord senest har været fuldt skattepligtig her i landet, er omfattet af skattepligten efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 3.

Skattepligten omfatter også personer, der varigt opholder sig om bord uden at gøre egentlig tjeneste på skibet, altså også fx hovmestre og skibstandlæger.

Ved varigt ophold forstås i den forbindelse en periode af mindst 6 måneders varighed.

[KSL § 1](#), stk. 1, nr. 3, tager ikke stilling til spørgsmålet om, hvornår skattepligtige sømænd bliver omfattet af lov om beskatning af søfolk ► - [SØBL](#) ◄. Se afsnit [C.A.3.4.6](#).

Grønland og Færøerne

Med bopæl i udlandet sidestilles bopæl i Grønland og på Færøerne. Personer, som er hjemmehørende i Grønland, og som gør tjeneste om bord på danske skibe, bliver derfor som udgangspunkt ikke fuldt skattepligtige til Danmark efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 3.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentare
Landsskatteretten		
<u>SKM2007.901.LSR</u>	Skattepligten til Danmark var opretholdt under en jordomrejse på et sejlskib af 2 års varighed. Personen var efter ordlyden i <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 3, direkte omfattet af skattepligten, idet han varigt opholdt sig om bord på et skib, der havde hjemsted i Danmark. Der blev endvidere lagt vægt på, at det var klagerens hensigt at vende tilbage til Danmark efter jordomrejsen, og at familiens indbo var opbevaret hos venner og familie i Danmark i rejseperioden, hvorfor klagerens tilknytning blev anset for bevaret.	
Skatterådet		
<u>SKM2023.57.SR</u>	Spørger og hans familie havde solgt deres hus i Danmark for at sejle rundt i verden i op til 7 år i deres sejlbåd. Da spørger var en dansk statsborger, der uden at være skattepligtig som følge af bopæl eller ophold i Danmark, varigt opholdt sig om bord på et skib med hjemsted her, uden at få bopæl i udlandet, fandt Skatterådet, at spørger var fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 3). Skatterådet kunne dermed ikke bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt ophørte på det tidspunkt, hvor spørger og hans familie lettede anker og sejlede ud fra en dansk havn.	

C.F.1.5 Personer udsendt af stat og kommune mv.

Indhold

Dette afsnit handler om fuld skattepligt for personer, som er udsendt af stat og kommuner mv. efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4.

Afsnittet indeholder:

- Regel.
- Tilknyttede personer.
- Udsendt af den danske stat.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv..

Regel

Fuld skattepligt påhviler personer, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner er udsendt til tjeneste uden for riget, samt de med disse personer samlevende

ægtefæller og de hos dem hjemmeboende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer. Reglen gælder for de pågældende udsendte personer, der ikke i forvejen er fuldt skattepligtige til Danmark som følge af bolig eller ophold her i landet.

Geografisk afgrænsning

Reglen medfører fuld skattepligt for en række personer, der er udsendt til tjeneste uden for riget.

Uden for riget er i den sammenhæng uden for Danmark, Færøerne og Grønland.

Se også

Afsnit [C.F.4.2.2.2](#) om geografisk afgrænsning af [LL § 33A](#).

Anvendelsesområde

Reglen medfører skattepligt for en række personer, der ellers ofte ikke ville være omfattet af skattepligt i hverken Danmark eller bopælslandet.

Reglen finder anvendelse for både danske og udenlandske statsborgere, der udsendes til tjeneste uden for riget af den danske stat mv., og disse personer vil være fuldt skattepligtige til Danmark, selv om de i forbindelse med deres udstationering fx har afstået deres danske bopæl.

Beskatningen af ægtefælle og hjemmeboende børn forudsætter, at de ikke er undergivet indkomstbeskatning efter bopælslandets regler for derboende personer.

Diplomatiske og konsulære repræsentationer

I henhold til Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser er en af den danske stat udsendt diplomatisk repræsentant fritaget for beskatning i modtagerstaten af alle former for indkomst hidrørende fra Danmark.

De skattemæssige begunstigelser, som ansatte ved diplomatiske (eller konsulære) repræsentationer nyder, berøres ikke af den DBO, som Danmark har indgået med modtagerstaten. Det indebærer, at Danmark kan beskatte al diplomatens indkomst her fra landet i henhold til den interne danske skattelovgivning.

Tilknyttede personer (familie og repræsentationens personale)

Samme fritagelse for beskatning i modtagerstaten af alle former for indkomst hidrørende fra Danmark (herunder orlovsydelsers) gælder endvidere en diplomatisk repræsentants familiemedlemmer tilhørende hans husstand, dog kun såfremt de ikke er statsborgere i modtagerstaten. Se også [SKM2019.546.SR](#).

Skattefritagelsen i modtagerstaten gælder også medlemmer af repræsentationens administrative og tekniske personale samt de familiemedlemmer, der tilhører deres husstand, hvis

- de pågældende ikke er statsborgere i modtagerstaten eller
- de pågældende ikke har fast bopæl i modtagerstaten.

Udtrykket "fast bopæl i modtagerstaten" betyder fast bopæl på tidspunktet for den pågældendes ansættelse ved repræsentationen. En efterfølgende etablering af fast bopæl i modtagerstaten er ikke til hinder for skattefritagelse i modtagerstaten.

De "tilknyttede" personer, der bliver skattefritaget i modtagerstaten forbliver således fuldt skattepligtige til Danmark efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4, hvis

- de ikke er skattepligtige i modtagerstaten efter reglerne for derboende personer, og

- ikke forud for flytningen til modtagerstaten var skattepligtig til denne efter reglerne for derboende personer.

Se også

Se også [SKM2015.781.SR](#) hvor en ægtefælle ikke blev anset for omfattet af [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4, fordi denne var undergivet indkomstbeskatning i X-land.

Udsendt af den danske stat

[KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4, sigter i første række på sådanne personer, der i kraft af de folkeretlige immunitetsregler ikke er underkastet beskatning i modtagerstaten.

Bestemmelsen omfatter imidlertid efter sin ordlyd en større kreds af personer, herunder personer, der er udsendt af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner, der i deres tjeneste ikke nyder skattefrihed i modtagerstaten.

Det er ikke en betingelse for reglens anvendelse, at den udsendte er tjenestemandsansat.

Skattepligten efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4, omfatter fx personer i følgende ansættelsesforhold:

- Danida-udsendte.
- Eksportstipendiater udsendt af Erhvervsministeriet (Erhvervsfremmestyrelsen).
- Personer tjenestegørende ved den militære enhed på Cypern, selvom enheden kommandomæssigt ikke stod under Danmark.
- Ph.d.-studerende udsendt af danske uddannelsesinstitutioner.
- FN-observatør udsendt af forsvarsministeriet.
- Ansatte i foreningen Midtjyllands EU-kontor.
- Danmarks Radio (DR).
- Personer udsendt som Sekunderet National Ekspert til EU-kommissionen (SNE)
- Personer udsendt som "cost-free" Sekunderet National Ekspert (SNE) til EU-kommissionen, hvor EU-kommissionen ikke udbetaler udetillæg

Eksempel

En universitetsansat forsker med bopæl i Danmark blev udstationeret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet i sagen var, om han var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra universitetet efter artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien havde beskatningsretten efter DBO'ens artikel 15. Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som det danske universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "staten". Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af [KSL § 1, stk. 1, nr. 4](#), og [SKM2014.160.ØLR](#) fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke skete en ændring af, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand. Forskerens løn var derfor skattepligtig til Danmark i henhold til artikel 19. Se [SKM2017.471.VLR](#).

Selvstændige offentlige virksomheder (SOV)

Ifølge Finansministeriets beskrivelse af statens selskaber ejer staten helt eller delvis pr. den 26. juni 2023 24 selskaber - 14 aktieselskaber, 8 selvstændige offentlige virksomheder mv., samt 2 interessentskaber.

Det fremgår videre, at de statslige selskaber udfører en række samfundsmæssige vigtige opgaver samtidig med, at selskabernes virksomhed i hovedsagen udøves under de samme vilkår som i den private sektor.

Staten anvender i mange tilfælde selskabsformen som organisatorisk ramme for aktiviteter, der har karakter af forretningsmæssig virksomhed. Når ikke alle statens selskaber er organiseret som aktieselskaber, skyldes det som oftest et ønske om på visse punkter at afvige fra selskabslovens almindelige ordning. Det kan fx være i tilfælde, hvor statslige selskaber ikke alene skal følge forretningsmæssige målsætninger.

Når det gælder selvstændige offentlige virksomheder beskrives disse af Moderniseringsstyrelsen som i forvaltningsretlige termer som juridiske personer, der varetager bestemte dele af den statslige forvaltning, og som har selvstændige indtægter og formue og fungerer uden for bevillingssystemet.

Selvstændige offentlige virksomheder er som oftest oprettet ved lov. Det gælder eksempelvis Danpilot, DSB, Energinet.dk og Naviair. Heraf fremgår blandt andet detaljer om statens ejerskab, styring, tilsyn og finansiering. Dertil kommer oplysninger om virksomhedens organisation, opgaver, ledelse og personale.

Den årlige redegørelse vedrørende udviklingen i statens selskaber viser detaljer om økonomiske resultater for de selvstændige offentlige virksomheder mv.

Lov om offentlighed i forvaltningen, forvaltningsloven og lov om Folketingets Ombudsmand gælder også for de selvstændige offentlige virksomheder. Se i den forbindelse de konkrete love og lovforslag med bemærkninger om oprettelse af hver enkelt selvstændig offentlig virksomhed.

Rigsrevisionen har på eget initiativ undersøgt lønforhold i en række selvstændige offentlige virksomheder. Resultatet heraf fremgår af Rigsrevisionens beretning om lønforhold i selvstændige offentlige virksomheder, august 2016.

Rigsrevisionen finder det relevant at sammenligne SOV'ernes lønforhold med statens lønforhold - med behørig respekt for, at SOV'erne har friere rammer med hensyn til at fastlægge lønforhold, og at arbejdsopgaverne kan variere. Rigsrevisionen finder en sammenligning relevant, fordi der stadig er tale om offentlige virksomheder, som staten har etableret og ejer, og hvor staten på forskellig vis stadig er (økonomisk) involveret i dem. Hertil kommer, at flere af SOV'erne forvalter offentlige midler i en eller anden form, og at SOV'erne i et vist omfang løser myndighedslignende opgaver.

Hvis en SOV må anses som en del af staten, vil personer ansat af SOV'en kunne være omfattet af KSL § 1, stk. 1, nr. 4.

Personer, der før ansættelsen var bosiddende i opholdslandet

Personer, der allerede ved ansættelsesforholdets begyndelse er bosiddende i udlandet, og som lokalt fx opnår ansættelse med kontorarbejde på den danske ambassade i bopælslandet, bliver ikke skattepligtige efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4, fordi de pågældende ikke kan anses for udsendte. Se [SKM2019.296.SR](#).

Eksempel

En lektor blev ikke anset for skattepligtig af persontilskud på 162.835 kr. årligt, som hun modtog fra videnskabsministeriet under Lektoratsordningen i forbindelse med ansættelse på et udenlandsk universitet. Hun kunne ikke anses for udsendt af den danske stat og var dermed ikke fuldt skattepligtig i Danmark efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4. Det blev også lagt til grund, at hendes fulde skattepligt efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1, var ophørt. Se [SKM2006.713.SR](#).

Personer, der med ansættelsen skifter fra et opholdsland til et andet

[KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4, gælder for personer, der ikke allerede opholder sig i opholdslandet. Personer, der har bopæl i udlandet, og som af den danske stat mv. udsendes til tjeneste i et andet land end bopælslandet, anses for udsendt og bliver således omfattet af skattepligten.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsafgørelser		
<u>SKM2017.471.V LR</u>	En universitetsansat forsker med bopæl i Danmark blev udstationeret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet i sagen var, om han var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra universitetet efter artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien havde beskatningsretten efter DBO'ens artikel 15. Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som det danske universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "staten". Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af <u>KSL § 1, stk. 1, nr. 4</u> , og <u>SKM2014.160.ØLR</u> fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke skete en ændring af, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand. Forskerens løn var derfor skattepligtig til Danmark i henhold til artikel 19.	Tidligere instans: <u>SKM2015.704.LSR</u>
Landsskatteretten		
<u>SKM2004.482.L SR</u>	En dansk skatteyder, der ikke var bosiddende i Danmark, blev udsendt af den danske stat til at udføre opgaver for OSCE i Kosovo . Han ansås for skattepligtig efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4, og var berettiget til lempelse efter <u>LL § 33 A</u> .	
<u>SKM2001.146.L SR</u>	En polititjenestemand , der var udstationeret i Bosnien, blev i den periode anset for fuldt skattepligtig efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4.	
TfS 2000, 647 LSR	En FN-observatør , der var ansat og aflønnet af forsvarsministeriet, og som var udsendt til opgaver i Indien og Pakistan, blev anset for fuldt skattepligtig efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4.	
TfS 1987, 23 LSR	En dansk statsborger, der havde boet 3 år i Japan og var japansk gift, blev ikke anset for skattepligtig efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4, da han blev ansat som eksportstipendiat for Danmarks Erhvervsfond med virke i Japan, idet han ikke kunne anses for udsendt til tjeneste uden for riget.	
LSRM 1974, 1	En FN-soldat blev anset for omfattet af <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 5 (nu <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4).	
LSRM 1973, 93	En FN-soldat blev anset for omfattet af <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 5 (nu <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4).	
Skatterådet		
<u>SKM2023.286.S R</u>	Spørger og hendes ægtefælle har boet i Danmark i en årrække og har begge været omfattet af fuld skattepligt til Danmark. Parret er fra 2022 flyttet til Portugal, hvor de begge oprindeligt kom fra, og havde i den forbindelse solgt deres hus i Danmark. Spørger havde frem til fraflytningen i 2022 arbejdet for den danske Region X. Da spørgers arbejdsgiver ønskede at fastholde spørgers kompetencer, var hun	

	blevet ansat i en stilling som timelønnet, hvor hun arbejder ca. 30 timer om ugen fra sit hjem i Portugal. Skatterådet bekræftede, at spørgers fulde skattepligt til Danmark var bevaret. Skatterådet kunne imidlertid ikke bekræfte, at spørger kunne opnå lempelse efter LL § 33 A. Skatterådet havde herved lagt vægt på, at hun ikke opfyldte betingelserne herfor, idet spørgers ophold i udlandet ikke skyldtes en udstationering til Portugal, men derimod var uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom spørgers ophold i Portugal ikke havde nogen sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Endvidere kunne Skatterådet ikke bekræfte, at det forhold, at spørger blev hjemmehørende i Portugal, kunne føre til, at der kunne gives lempelse efter LL § 33 A, da spørger ikke opfyldte betingelserne.	
<u>SKM2019.546.S</u> R	Spørgeren var dansk statsborger og medfølgende ægtefælle til en diplomat, der var udsendt af den danske stat i x-land. Parret havde udlejet deres bolig i Danmark midlertidigt i denne forbindelse. Spørgeren havde forud for afrejsen stiftet en enkeltmandsvirksomhed i Danmark inden for branchen databehandling, webhosting og lignende serviceydelser. Spørgeren løste opgaverne ved hjælp af computer, og ønskede at udføre en del af arbejdet i x-land. Skatterådet bekræftede, at spørgeren fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at spørgeren var skattepligtig af indkomsten i Danmark, når spørgeren via sin danske enkeltmandsvirksomhed udførte arbejdet med en opgave i x-land.	
<u>SKM2019.477.S</u> R	Spørger var i gang med et 3-årigt ph.d.-studium, som var bygget op gennem en 50%-stilling som ph.d.-studerende ved den norske offentlige forskningsinstitution G1 og en 50%-stilling som ph.d.-studerende ved det danske universitet G2. Spørger flyttede med sin familie til Norge, inden han flyttede videre til USA på studieophold. Spørger ønskede en afklaring af beskatningen af hans løn fra henholdsvis G1 og G2. Skatterådet fandt, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark efter fraflytningen pr. 1. juli 2019, idet han som følge af ansættelsen på G2 blev anset for udsendt af den danske stat. Under opholdet i Norge havde Norge dog beskatningsretten til lønnen fra G2. Under opholdet i USA kunne USA beskatte den del af lønnen fra G2, som kunne henføres til arbejde udført i USA, jf. artikel 15, stk. 1, i den dansk/amerikanske DBO. Lønnen fra G1 kunne efter fraflytningen kun beskattes i Norge, idet spørgeren herefter var hjemmehørende i Norge efter den nordiske DBO. Skatterådet bekræftede også, at honorarer udbetalt af ikke-offentlige organisationer for arbejde udført i USA ikke blev beskattet i Danmark. Endvidere var spørger ikke omfattet af reglerne om fraflytterskat på aktier og anparter.	
<u>SKM2019.296.S</u> R	Spørger var blevet ansat af Udenrigsministeriet i Danmark (Eksportrådet) med tjenestested ved	

	konsulatet i byen Y1, hvor Spørger i forvejen havde boet i en årrække. Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke blev omfattet af reglen om fuld dansk skattepligt som udsendt af staten, og Skatterådet bekræftede, at Spørger blev begrænset skattepligtig af løn for arbejde udført i Danmark som led i ansættelsen.	
<u>SKM2015.781.S</u> <u>R</u>	En person skulle udføre arbejde i X-land, medens dennes ægtefælle, der var udsendt af staten, skulle arbejde og opholde sig i Y-land sammen med parrets børn. Såfremt de bevarede deres fælles bopæl i Danmark, ville personen fortsat være fuld skattepligtig til Danmark, men denne ville ikke være skattemæssigt hjemmehørende her. Såfremt de udlejede boligen uopsigeligt i 3 år eller solgte denne ville personens skattepligt ophøre. Personen ville heller ikke være omfattet af skattepligten efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 4, da denne blev anset for fuldt skattepligtig i X-land.	
<u>SKM2013.497.S</u> <u>R</u>	En person A fik tildelt et ph.d.-stipendiat og ansættelse ved universitet B i Danmark. Personen færdiggjorde sit stipendiat i Norge, og indkomsten fra B universitet tilfaldt A for hverv udført i Norge. A var hjemmehørende i Norge. Det var ikke en forudsætning for gennemførelsen af hendes phd-stipendium, at hun rejste til Norge, og gæsteforskeropholdet her fremgik ikke af hendes oprindelige phd-plan. Den eneste årsag til, at A flyttede til Norge var, at A's ægtefælle fik en stilling i en norsk virksomhed. Det var godtgjort, at A ikke blev hjemmehørende i Norge alene med det formål at udføre sit erhverv for B universitet. Dermed var betingelserne i den nordiske DBO artikel 19, stk. 2, opfyldt. A's indkomst fra universitet B skulle herefter kun beskattes i Norge. Se også <u>SKM2011.713.SR</u>.	
<u>SKM2013.22.SR</u>	En forsker modtog i juni 2012 en forskningsbevilling fra F Råd til at gennemføre et 2-årigt forskningsprojekt på et universitet i Schweiz med start 1. august 2012. Hvis forskeren opgav boligen i Danmark, ville der indtræde fuld skattepligt efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 4, da forskeren anses for udsendt af en anden offentlig institution. Da forskeren havde centrum for livsinteresser i Danmark, vil denne endvidere blive anset for hjemmehørende her i landet.	
<u>SKM2011.698.S</u> <u>R</u>	Opgivelsen af bopæl i Danmark og flytning til USA under en tidsbegrænset udstationering ville ikke medføre ophør af fuld skattepligt til Danmark. Da personen måtte anses for at være udsendt af en dansk region, ville denne fortsat være skattepligtig efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 4. Der blev henset til, at personen under udstationeringen var ansat og fortsat aflønnet af et hospital, der hørte under en dansk region.	
<u>SKM2011.562.S</u> <u>R</u>	En journalist blev pr. 1. august 2005 udstationeret i udlandet som korrespondent fra Danmarks Radio (DR). Journalisten ejer en helårsbolig i Danmark, som han købte i 1988. Boligen har været konstant udlejet siden udrejsen, og han har ikke haft adgang til anden bolig i Danmark siden udrejsen. Journalistens fulde skattepligt ophørte ved udrejsen fra Danmark. På grund af en programproduktion ville journalisten i 2011 opholde sig i Danmark 4-5 døgn om måneden	

	(samlet maksimalt 50-65 dage om året) og under opholdet bo på hotel. Journalisten ville ikke blive omfattet af den fulde skattepligt i Danmark, men alene blive begrænset skattepligtig af sin løn for arbejde udført for DR.	
<u>SKM2009.378.S</u> R	Danmarks Radio (DR) blev anset for at være en selvstændig offentlig institution, og ikke en del af den danske stat, som forstået i (den tidligere) affattelse af kildeskatteloven. Heraf fulgte at udsendte af Danmarks Radio ikke dengang var omfattet af skattepligten efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4.	Loven er siden ændret og medtaget udsendte fra "andre offentlige institutioner", hvilket også indbefatter Danmarks Radio.
<u>SKM2006.713.S</u> R	En lektor var ikke skattepligtig til Danmark af persontilskud på 162.835 kr. årligt, som hun modtog fra videnskabsministeriet under Lektoratsordningen i forbindelse med ansættelse ved udenlandsk universitet . Hun kunne ikke anses for udsendt af den danske stat og var dermed ikke fuldt skattepligtig til Danmark, idet hun ikke havde bolig til rådighed her. Der var ikke hjemmel til at beskatte persontilskuddet som begrænset skattepligtig indkomst.	
Andre afgørelser		
TfS 2000, 727 TS	Om den skattemæssige behandling af danske statsborgere, der er udsendt til at arbejde på ambassader, danske statsborgere, der ikke er udsendte og lokalt ansatte.	
TfS 2000, 735 TS	Sagen omhandler udsendte under et PHARE-projekt i Litauen, hvoraf en af de udsendte havde bopæl i Schweiz. Den pågældende blev anset for udsendt og skattepligtig efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4.	
TfS 1999, 535 DEP	En Ph.d.-studerende anses for omfattet af <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4.	

C.F.1.6 Indkomstopgørelse ved indtræden og ophør af skattepligt

Indhold

Dette afsnit handler om indkomstopgørelsen ved indtræden og ophør af skattepligt.

- Opgørelse af periodeindtægten ([C.F.1.6.1](#))
- Afpasning til helårsindtægt ([C.F.1.6.2](#))
- Indgangsværdier ved skattepligtens indtræden ([C.F.1.6.3](#))
- Fraflytningsbeskatning ved skattepligtens ophør ([C.F.1.6.4](#))
- Skatteberegningen - personfradrag ([C.F.1.6.5](#))
- Forskudt indkomstår ([C.F.1.6.6](#)).

C.F.1.6.1 Opgørelse af periodeindtægten

Indhold

Dette afsnit handler om personers opgørelse af delårsindkomster.

Afsnittet indeholder:

- Indledning.
- Løn mv.

- Renter.
- Fast ejendom.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.1.7](#) om afsluttende ansættelse ved skattepligtens ophør
- [C.F.6](#) om særlig skatteordning for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere mv.
- [C.B.2.14](#) om beskatning af gevinst og tab ved afståelse af aktier og til- og fraflytning.
- [C.A.10.2.1.9](#) om efterbeskatning af fraflyttere, herunder ophørsbeskatning af visse pensionsordninger.
- [C.C.2.6.1](#) om etableringskonto og iværksætterkonto.

Indledning

Ved ophør eller indtræden af skattepligt skal personens aktiver opgøres, og der foretages opgørelse af indkomsten. Hvis skattepligten ophører eller indtræder midt i et skatteår, skal indkomsten tilpasses til helårsindkomst, medmindre personen har valgt at oplyse om sin skattepligtige indkomst, personlige indkomst og kapitalindkomst for det pågældende år, som om personen var skattepligtig til Danmark hele året. Se [PSL § 14](#) og afsnit [C.F.1.6.2](#) om afpasning til helårsindtægt.

Løn mv.

A-indkomst, herunder løn under ferie og fratrædelsesgodtgørelse optjent eller erhvervet inden skattepligtens ophør, beskattes senest på tidspunktet for skattepligtens ophør, uafhængigt af udbetalingstidspunktet, medmindre ansættelsesforholdet fortsætter efter fraflytningen, og lønnen er omfattet af begrænset skattepligt ifølge [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1. Se BEK nr. 2104 af 23/11/2021 [Kildeskattebekendtgørelsen § 22](#). Se også TfS 2000, 646, [SKM2009.733.LSR](#) og [SKM2021.547.SR](#).

Ligger retserhvervelsestidspunktet efter at den fulde skattepligt er ophørt, vil indkomsten ikke blive beskattet på tidspunktet for skattepligtens ophør. Der kan fx være tale om

- tantiemer fastsat på en generalforsamling efter at skattepligten er ophørt eller
- gratialer, hvis størrelse ikke er kontrakt- eller kutymemæssigt fastsat, men ensidigt beror på arbejdsgiverens bestemmelse.

I disse tilfælde, bliver der ikke tale om fuld skattepligt af de pågældende vederlag. Vederlagene kan derimod beskattes efter reglen om begrænset skattepligt i [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1. Der skal indeholdes A-skat på udbetalingstidspunktet. Se også [SKM2020.126.LSR](#) og [SKM2021.547.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.A.3.1](#) om løn og honorarindtægter.

Renter

Ved til- og fraflytning til udlandet sker der fuld periodisering af renteindtægter og renteudgifter. Det samme gælder i tilfælde, hvor en skattepligtig efter en DBO bliver hjemmehørende her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Reglerne gælder for renteindtægter, der forfalder forud og bagud, og for renteudgifter. Se [LL § 5 B](#) og LL § 5, stk. 7.

Reglerne sikrer, at de renteindtægter og -udgifter, der vedrører skattepligtsperioden i tilflytnings- og fraflytningsåret, medtages ved indkomstopgørelsen. Bestemmelsen gælder kun de renter, der vedrører skattepligtsperioden i tilflytnings- og fraflytningsåret.

Fast ejendom

Samtlige udgifter til fast ejendom, herunder renteudgifter, periodiseres efter et rent refusionsprincip, uden hensyn til forfaldstidspunkter. Se LSRM 1982, 77.

Eksempel

En skattepligtsperiode for en skatteyder udgør 153 dage, mens han har ejet en ejendom i 122 dage i det pågældende indkomstår. Helårsindkomsten for ejendommens driftsresultat i øvrigt og prioritetsrenter, beregnes så de relevante indtægter og udgifter vedrørende de 122 dage multipliceres med 365/153. Se LSRM 1982, 77.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
<u>SKM2012.82.ØL</u> <u>R</u>	Landsretten vurderede, at en direktør først havde erhvervet endelig ret til en fratrædelsesgodtgørelse efter ophøret af hans fulde skattepligt til Danmark.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2020.126.L</u> <u>SR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt klageren var begrænset skattepligtig af løn i opsigelsesperiode og fratrædelsesgodtgørelse, jf. KSL § 2, stk. 1 og 9. Landsskatterettens fandt, at en forholdsmæssig del af den løn og den fratrædelsesgodtgørelse, som klageren havde modtaget i en opsigelsesperiode, var omfattet af begrænset skattepligt til Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1 og 9. Retten fandt således, at en del af lønnen i opsigelsesperioden og en del af fratrædelsesgodtgørelsen var erhvervet i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der havde omfattet arbejde her i landet, og hvor lønnen havde været undergivet dansk beskatning. Retten fandt endvidere, at der ikke i medfør af bestemmelsen i KSL § 2, stk. 1, nr. 1, eller i forarbejderne til bestemmelsen, var belæg for at antage, at der skulle ske retserhvervelse af beløbet inden ophør af (den fulde) skattepligt. Der var heller ikke belæg for at antage, at bestemmelsen alene gjaldt løn modtaget inden for de sidste 12 måneder. Landsskatteretten stadfæstede således SKATs afgørelse.	Indbragt for domstolene, hvor Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle.
<u>SKM2009.733.L</u> <u>SR</u>	A var ansat som markedsdirektør i G1 A/S, hvor han fratrådte stillingen 1. april 2002. Ved fratrædelsen modtog klageren et éngangsvederlag der blev aftalt i forbindelse med fratrædelsen. Vederlaget ansås for erhvervet inden ophøret af skattepligten på trods af at det først blev udbetalt efter skattepligtens ophør. Fratrædelsesgodtgørelse	
TfS 2000, 646	En skatteyder blev midt i et indkomstår udstationeret i Frankrig. Senere i året ophørte skattepligten her til landet i forbindelse med skatteyderens fraflytning til England, hvor han fortsatte ansættelsesforholdet hos samme arbejdsgiver. Beregnede feriepenge for perioden hvor skatteyderen var skattepligtig her til landet, men udstationeret i Frankrig samt særlige ferietillæg, var skattepligtige ved skattepligtsophøret. Feriepenge.	
LSRM 1982, 77	En skatteyder, der flyttede her til landet og blev fuldt skattepligtig her til landet den 1. august 1977, købte pr. 1.	

	september 1977 et enfamiliehus. Driftsresultatet af den faste ejendom, herunder fradrag for renter af prioritetsgæld, skulle ved ansættelsen af delårsindkomsten opgøres efter et rent refusionsprincip uden hensyn til forfaldstidspunkter. Under hensyn til, at skattepligtsperioden i det foreliggende tilfælde udgør 153 dage, medens ejendommen har været i den pågældendes besiddelse i 122 dage, beregnes helårsindkomsten således at de relevante udgifter og indtægter vedrørende de 122 dage multipliceres med 365/153. Fast ejendom.	
Skatterådet		
<u>SKM2021.547.S</u> R	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgeren kunne beskattes under forskerskatteordningen i kildeskattelovens §§ 48 E-F af kontante bonusudbetalinger i perioden 2020 til 2025, der var optjent under et ansættelsesforhold med H1 i perioden 1. maj 2016 til 31. december 2019. Spørgeren fraflyttede Danmark samtidig med ansættelsesforholdets ophør. Bonusbeløbene var ikke retserhvervet ved fratrædelsen/fracflytningen. Det var Skatterådets opfattelse, at spørgeren blev almindelig begrænset skattepligtig af den bonus, han modtog fra H1 på udbetalingstidspunktet, dog senest 6 måneder efter den endelige retserhvervelse. Skatterådet fandt endvidere, at beskatning af feriegodtgørelse, der relaterede sig til de udbetalte bonusser, tidligst kunne ske, når der var sket retserhvervelse af beløbet. Feriegodtgørelsen var først retserhvervet, når den bonus, der var omfattet af spørgsmål 1, var retserhvervet. Feriegodtgørelsen skulle herefter beskattes på samme tidspunkt og på samme måde som den bonus, den var beregnet af, det vil sige som almindelig begrænset skattepligtig indkomst.	

C.F.1.6.2 Afpasning til helårsindtægt

Indhold

Dette afsnit handler om afpasning af helårsindtægt.

Afsnittet indeholder:

- Fuldt skattepligtige en del af året ([C.F.1.6.2.1](#))
- Indtægts- og udgiftstyper ([C.F.1.6.2.2](#)).

C.F.1.6.2.1 Fuldt skattepligtige en del af året

Indhold

Dette afsnit handler om afpasning af helårsindtægt for personer der er fuldt skattepligtige en del af året.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel: Omregning til helårsindtægt.
- Undtagelse: Valg om, at det er den faktiske indkomst, der skal beskattes.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

Se også afsnit [C.F.1.6.2.2](#) om hvilke indtægter og udgifter der skal medtages i omregningen.

Hovedregel: Omregning til helårsindtægt

Personer, der er fuldt skattepligtige en del af året, skal som udgangspunkt omregne den skattepligtige indkomst, så indkomstansættelsen svarer til et helt års indkomst. Det gælder også for den personlige indkomst og kapitalindkomsten. På grundlag af de opgjorte helårsindkomster beregnes helårsskat efter [PSL §§ 6-9](#). Den beregnede helårsskat nedsættes forholdsmæssigt efter forholdet mellem delårsbeløbene og helårsbeløbene. Se [PSL § 14](#).

Eksempel

Skatteydere skattepligt ophørte d. 27. januar år 1, men afhændelse af bolig skete først i februar år 2, dermed var skatteyderen begrænset skattepligtig af kapitalindkomst resten af år 1.

Indkomst i perioden 01.01 - 27.01 (fuld skattepligt):

Personlig indkomst	
Lønindkomst	20.405 k
Engangsindkomst (fx en bonus)	168.232 kr.
Personlig indkomst i alt	188.637 kr.
Kapitalindkomst	
Renteindtægter fra pengeinstitutter, periodiseret 270 kr. (270 kr. x 27/365)	20 kr.
Renteudgifter til realkredit, periodiseret 32.036 kr. (32.036 kr. x 27/365)	-2.370 k
Renteudgifter til pengeinstitut (ikke vedr. bolig), periodiseret 6.284 kr. (6.284 kr. x 27/365)	-465 kr.
Kapitalindkomst i alt	-2.814 k
Ligningsmæssige fradrag	
Kontingent A-kasse (4.245 kr. x 27/365)	-314 kr.
Beskæftigelsesfradrag (10,65 % (2022) af 188.637 kr.)	-20.090
Ligningsmæssige fradrag i alt	-20.404
Skattepligtig indkomst (188.637 kr. -2.814 kr. -20.404 kr.)	165.419 kr.

Indkomst i perioden 28.01 - 31.12 (begrænset skattepligt):

Kapitalindkomst	
Renteudgifter til realkredit og kurstab (32.036 kr. - 2.370 kr.)	-29.666
Kapitalindkomst i alt	-29.666

Omregning til helårsindkomst:

Personlig indkomst	
Personlig indkomst	188.637 kr.
Reduktion med engangsindkomst	-168.232 kr.
Beregningsgrundlag	20.405 k
Helårsomregning 20.405 x 365/27	275.845 kr.
Tillæg af engangsindkomst	168.232 kr.
Samlet helårsomregnet personlig indkomst	444.077 kr.
Kapitalindkomst	
Renteindtægter (20 x 365/27)	270 kr.

Renteudgifter (465 x 365/27)	-6.286 k
Realkreditrente (ej helårsomregning)	
01.01 - 27.01	-2.370 k
28.01 - 31.12	-29.666
Samlet helårsomregnet kapitalindkomst	-38.052
Ligningsmæssige fradrag	
Kontingent A-kasse (314 x 365/27)	-4.245 k
Beskæftigelsesfradrag (10,65 % (2022) af 444.077 kr.) max: 41.600 kr. (2022)	-41.600
Ligningsmæssige fradrag i alt	-45.845
Samlet helårsomregnet personlig indkomst	444.077 kr.
Samlet helårsomregnet kapitalindkomst	-38.052
Samlet helårsomregnet ligningsmæssige fradrag	-45.845
Skattepligtig indkomst omregnet til helårsindkomst	360.180 kr.

Indtægter og udgifter, der kun afholdes en eller få gange om året, må ikke påvirke indkomsten med et større beløb, end hvad der kan forventes afholdt i et helt år. Derfor omregnes realkreditrenten ikke til helårsindkomst. Se [SKM2006.359.LSR](#) og [C.F.1.6.2.2](#) om indtægts- og udgiftstyper.

Bemærk

Omregningen skal give et retvisende billede af helårsindkomsten, og kan dermed ikke objektivt foretages på et grundlag ud fra antal dage, man er fuldt skattepligtig til Danmark. Se [SKM2011.639.LSR](#).

Undtagelse: Valg om, at det er den faktiske indkomst, der skal beskattes

Hvis omregning til helårsindkomst betyder, at den beregnede indkomst overstiger den faktiske helårsindkomst, inkl. evt. udenlandsk indkomst, er det muligt at vælge beskatning af den faktiske indkomst for hele året, eller for den del af året, hvor personen er omfattet af fuld skattepligt. Se [PSL § 14](#), stk. 2.

Bemærk

Dette valg medfører, at der ikke skal ske omregning til en beregnet helårsindkomst af personens indkomst i den del af året, hvor personen var fuldt skattepligtig.

Valget medfører også, at personen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst skal medregne den faktiske indkomst, som den pågældende har erhvervet inden flytningen til Danmark, eller efter flytningen fra Danmark.

Beregning

Der beregnes skatter af den faktiske helårsindkomst, som nedsættes efter forholdet mellem

- indkomsten i den del af året, hvor personen ikke var fuldt skattepligtig og
- helårsindkomsten,

så personen kun skal betale den del af de beregnede skatter, som forholdsmæssigt falder på indkomsten i den periode, den pågældende var fuldt skattepligtig.

Oplysningsskemaet

Valget skal træffes i forbindelse med udfyldelse af oplysningsskemaet for det år, hvor skattepligten ophører eller indtræder. Valget kan omgøres, hvis tilkendegivelse herom sker senest den 30. juni i det andet kalenderår efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Efter udløbet af denne frist kan en ændring af valget alene ske efter reglerne om ændring af et valg i oplysningsskemaet. Se [SFL § 30](#).

Efter denne bestemmelse kan Skattestyrelsen tillade, at skatteyderen ændrer sit valg, hvis Skattestyrelsen har foretaget en ændring af en ansættelse af indkomstskat, som har betydning for valget. Det er en betingelse, at valget i oplysningsskemaet har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser som følge af Skattestyrelsens ændring af ansættelsen.

Se afsnit [A.A.7.4.1](#) om vejledningspligt om mulighed for omvalg og afsnit [A.A.14.2](#) om omvalg efter SFL § 30.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2011.639.L SR	Skatteyder ejer et gods i England, men har tidligere drevet landbrugsvirksomhed i Danmark. Skattepligten ophørte 30. juni 2007. Indkomsten frem til 30. juni 2007 skal omregnes så den giver et retvisende billede af helårsindkomsten . Da udgifterne og indtægterne fra landbrugsvirksomhed er sæsonpræget og skatteyderen har investeret i gods i England, vil en objektiv omregning ud fra antal dage skatteyderen var fuldt skattepligtig, ikke give et retvisende billede af helårsindkomsten. Der skal i stedet udarbejdes en regnskabsopgørelse, hvor der ses bort fra indtægter og udgifter, som stammer fra store investeringer og lånoptagelse, der er foretaget efter fraflytningen.	
SKM2006.359.L SR	Skatteydere skattepligtig ophørte 28. februar 2002, hvorefter skatteyderen var begrænset skattepligtig til Danmark. Der skulle ske helårsomregning af delårsindkomsten for såvel perioden med fuld som med begrænset skattepligt. Negativ kapitalindkomst blev anset for en engangsudgift. Helårsomregning.	

C.F.1.6.2.2 Indtægts- og udgiftstyper

Indhold

Dette afsnit handler om hvilke indtægter og udgifter, der skal behandles som engangsindtægter/-udgifter og hvilke, der skal omregnes til helårsindtægter/-udgifter.

Afsnittet indeholder:

- Engangsindtægter.
- Indtægter, der skal omregnes.
- Engangsudgifter.
- Udgifter, der skal omregnes.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Engangsindtægter

Engangsindtægter er indtægter, der medregnes i årsindkomsten uden omregning til helårsindkomst. Efter praksis kan engangsindtægter være:

- Spekulationsgevinster.
- Indkomstskattepligtige gaver.
- Aktieindkomst.
- Tantiemer.
- Gratialer.
- Bonusbeløb.
- Feriepenge, optjent i året før skattepligtens ophør. Se TfS 1978, 95 LSR.
- Overskud af solgt virksomhed. Se TfS 1985, 655 LSR.
- Overskud af solgte landbrugsejendomme. Se TfS 1987, 390 LSR.
- Afkast af kapitalindkomst. Se [SKM2003.179.LSR](#).

Indtægter, der skal omregnes

For andre indtægter skal der foretages en forholdsmæssig afpasning af indkomsten, så den omregnes til helårsindkomst. Efter praksis kan disse indtægter være:

- Løn (inkl. honorar for vikararbejde). Se TfS 1962, 92 LSR og TfS 1966, 8 LSR
- Beløb udbetalt for overarbejde
- Bestyrelseshonorar til medlem, der er udtrådt af bestyrelsen ved skattepligtens ophør.
- Obligationsrenter og andre renteindtægter, der skal medregnes inden for skattepligtsperioden. Se [LL § 5 B](#)
- Feriepenge, optjent i det år hvor skattepligten ophører
- Forældreorlovsydelser. Se TfS 1998, 640 LSR.

Engangsudgifter

Engangsudgifter er udgifter, der fratrækkes i årsindkomsten, uden omregning til forholdsmæssigt fradrag.

Efter praksis kan engangsudgifter være:

- Kapitalindskud vedrørende en rente- eller rateforsikring
- Underskud fremført fra tidligere indkomstår. Se LSRM 1983, 58 LSR
- Negativ kapitalindkomst. Se [SKM2006.359.LSR](#).

Bemærk

Visse udenlandske studerendes fradrag (gæstestuderendefradrag) for nødvendigt underhold fragår med en forholdsmæssig andel i delårsindkomsten. Se også [SKM2010.708.SKAT](#) .

Fremførsel af underskud

Landsskatteretten har afgjort, at underskud for en periode med fuld skattepligt skulle modregnes i overskud fra en anden periode med begrænset skattepligt i samme kalenderår, før der sker fremførsel af tidligere års underskud. Se TfS 1987, 385 LSR.

Udgifter, der skal omregnes

Renteudgifter skal omregnes til helårsindkomst. Se [LL § 5](#), stk. 7.

Ved beregningen af uudnyttet skatteværdi af personfradrag, foretages omregning til helårsindkomst, uanset om den skattepligtige indkomst er 0 kr. eller negativ. Se [PSL § 10](#), stk. 3.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentare
Landsskatteretten		
SKM2006.359.LSR	Skatteydere fulde skattepligt ophørte 29. januar 2002, hvorefter skatteyderen var begrænset skattepligtig til Danmark. Der skulle ske helårsumregning af delårsindkomsten for såvel perioden med fuld som med begrænset skattepligt. Negativ kapitalindkomst blev anset for en engangsudgift. Engangsudgift.	
SKM2003.179.LSR	Ved flytning til Danmark kunne værditilvæksten på skatteydere livsforsikring , kun beskattes i Danmark for den del, der var optjent i perioden efter tilflytningen. Afkastet blev anset som engangsindtægt , da det kan svinge meget i løbet af året.	
TfS 1998, 640 LSR	Skatteyder blev begrænset skattepligtig til Danmark, og den forældreorlovsydelse hun fik, skulle omregnes til helårsindkomst og kunne altså ikke anses for en engangsindtægt.	
TfS 1987, 385 LSR	En skatteyder flyttede fra Danmark. I perioden med fuld skattepligt havde skatteyderen negativ indkomst og i perioden med begrænset skattepligt havde skatteyderen positiv indkomst. Der skulle ske udligning af de to indkomstperioder inden for samme kalenderår før der kunne ske fremførsel af tidligere års underskud. Fremførsel af underskud.	
TfS 1987, 390 LSR	En skatteyder, der var flyttet fra Danmark i september, havde pr. 1. juli solgt to landbrugsejendomme. Da overskuddet fra de to ejendomme for tiden frem til 1. juli efter det oplyste fandtes at svare til det normale overskud for et helt år, ansås det som en engangsindtægt, der ikke skulle omregnes til helårsindkomst. Engangsindtægt.	
TfS 1985, 655 LSR	En skatteyder solgte sin entreprenørvirksomhed her i landet i foråret og flyttede til Spanien 1. april. Da virksomhedsoverskuddet ikke ville være indgået i hans skattepligtige indkomst med et større beløb, hvis han havde været skattepligtig her i landet hele året, fandtes der ikke grundlag for at omregne overskuddet til helårsindtægt. Engangsindtægt.	
LSRM 1983, 58	Fremført underskud skulle behandles som engangsudgift i relation til den dagældende skatteberegningsregel i KSL § 35 , stk. 3. Engangsudgift.	
TfS 1978, 95 LSR	Feriepenge fra året inden skattepligtens ophør, skulle anses som en engangsindtægt .	
TfS 1966, 8 LSR	Skatteyder tilflyttede Danmark og arbejdede efter tilflytningen som vikar. Selvom lønnen normalt kun blev udbetalt 11 måneder om året , skulle lønnen optjent i det år, hun tilflyttede Danmark, omregnes til helårsindkomst.	
TfS 1962, 92 LSR	Skatteyder havde efter påbegyndt skattepligt til	

	Danmark udført tidsbegrænset arbejde. Selvom arbejdet var tidsbestemt og et ikke tilbagevendende vikariat, var det modtagne vederlag honorar for udført arbejde , hvorfor Landsskatteretten fandt, at vederlaget skulle omregnes .	
--	--	--

C.F.1.6.3 Indgangsværdier ved skattepligtens indtræden

Indhold

Dette afsnit handler om indgangsværdier for aktiver og passiver ved skattepligtens indtræden.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel.
- Undtagelse: afskrivningsberettigede aktiver.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

Se også afsnit [C.D.3.2.2](#) om indgangsværdier ved sambeskatning for selskaber.

Hovedregel

Hvis en person bliver fuldt eller begrænset skattepligtig her til landet, eller hvis en person efter bestemmelserne i en DBO bliver hjemmehørende her i landet, anses passiver og aktiver som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet.

Det medfører, at ejertiden forud for tilflytningstidspunktet medregnes. Dette gælder ikke for afskrivningsberettigede aktiver (undtagelse). Se [KSL § 9](#), stk. 1.

Undtagelse: afskrivningsberettigede aktiver

Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt og for den faktiske anskaffelsessum, afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet. Se [KSL § 9](#), stk. 2.

I beregningen af afskrivninger forud for tilflytningstidspunktet indgår alle afskrivninger, der kan foretages efter aktivets levering eller erhvervelse - både løbende afskrivninger og straksafskrivninger. Forskudsafskrivninger indgår ikke i beregningen.

Skatteyderen stilles altså i tilflytningssituationen som om, den fulde skattepligt har bestået i hele det pågældende afskrivningsberettiget aktivs ejertid.

Bemærk

Hvis handelsværdien på tilflytningstidspunktet er mindre end den faktiske anskaffelsessum afskrevet maksimalt efter danske regler, anses aktivet for anskaffet til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Se [KSL § 9](#), stk. 2.

Om et aktiv er afskrivningsberettiget, afgøres ud fra de gældende danske afskrivningsregler på tilflytningstidspunktet. Afskrivningsloven, statsskatteloven eller ligningslovens afskrivningsregler fastlægger hvilke aktiver, der er afskrivningsberettigede. Selv om et aktiv er nedskrevet til nul, og der derfor ikke kan foretages yderligere afskrivninger, anses det fortsat for at være et afskrivningsberettiget aktiv.

Genvundne afskrivninger

Aktiver, der ved skattepligtens indtræden blev anset for maksimalt afskrevet efter danske regler, beskattes kun i det omfang de overstiger det faktiske værditab i skattepligtsperioden. Det faktiske værditab er forskellen mellem den kontantomregnede salgssum og handelsværdien på tidspunktet for skattepligtens indtræden. De genvundne afskrivninger opgøres til den del af de afskrivninger, der er foretaget i skattepligtsperioden, og som overstiger det faktiske værditab i perioden. Se [KSL § 9](#), stk. 3, 1. pkt.

Fortjeneste

For aktiver, der stiger i værdi efter skattepligtens indtræden i forhold til anskaffelsessummen, kan fortjeneste højst medregnes med et beløb, der svarer til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning. Se [KSL § 9](#), stk. 3, 2. pkt.

Saldometoden

For aktiver, der afskrives efter saldometoden, skal der foretages en ansættelse af afståelsessummen. Afståelsessummen ansættes til den skattemæssigt nedskrevne værdi på afståelsestidspunktet med tillæg af den del af de afskrivninger, der er foretaget i skattepligtsperioden, og som overstiger det pågældende aktivs faktiske værditab i skattepligtsperioden (genvundne afskrivninger efter [KSL § 9](#), stk. 3, 1. pkt.). Hvis aktivet er steget i værdi efter skattepligtens indtræden, skal fortjeneste efter [KSL § 9](#), stk. 3, 2. pkt., også tillægges den skattemæssige nedskrevne værdi. Se [KSL § 9](#), stk. 3, 3. pkt.

Goodwill

Goodwill kan kun afskrives, hvis det er erhvervet mod vederlag. Goodwill, der er oparbejdet af en virksomhed, er ikke et afskrivningsberettiget aktiv. Egen oparbejdet goodwill værdiansættes efter hovedreglen, dvs. den værdiansættes til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Se [AL § 40](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
R SKM2021.455.S	Skatterådet bekræftede, at H1, der havde hjemsted i Dubai, ikke var et transparent selskab, men et selvstændigt skattesubjekt. Skatterådet bekræftede endvidere, at indgangsværdien ved skatteyderens påtænkte tilflytning til Danmark kunne opgøres til den indre værdi i selskabet, idet anparternes værdi dog ikke kunne blive negativ. Der blev ikke taget stilling til, hvorvidt de i regnskabet anførte værdiansættelser kunne anerkendes skattemæssigt. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at et tilgodehavende i selskabet kunne udtages uden dansk beskatning efter skatteyderens tilflytning til Danmark, idet den skattemæssige anskaffelsessum for tilgodehavendet var handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. KGL § 36, stk. 1, og hvis tilgodehavendet blev indfriet med et større beløb, fx til kurs pari, medens værdien på tilflytningsdatoen var lavere, ville der opstå en skattepligtig kursgevinst. Skatterådet fastslog, at et tab på en fordring på skatteyderens selskab, hvori han var eneaktionær, ikke var fradragsberettiget, jf. KGL § 14, stk. 2.	
R SKM2019.161.S	Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers beholdning af bitcoins skulle værdiansættes til handelsværdien på tilflytningstidspunktet.	

C.F.1.6.4 Fraflytningsbeskatning ved skattepligtens ophør

Indhold

Dette afsnit handler om personers beskatning ved fraflytning.

Afsnittet indeholder:

- Fraflytningsbeskatning (exitbeskatning).
- Personers erhvervsaktiver.
- Personers aktieavance.
- Personers kursgevinster.
- Personers pensionsordninger.
- Personers opsparede overskud i virksomhedsordningen.

Fraflytningsbeskatning (exitbeskatning)

Ophører en person med at være skattepligtig til Danmark af anden grund end den skattepligtiges død, skal der ske exitbeskatning. Selve exitbeskatningen afhænger af hvilket aktiv, der er tale om.

Personers erhvervsaktiver

Det følger af [KSL § 10](#), at hvis en person ophører med at være skattepligtig efter [KSL § 1](#), uden at der er tale om dødsfald, eller efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, anses aktiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for solgt på fraflytningstidspunktet. Aktiverne anses for solgt til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Overfører en person, der er skattepligtig efter KSL § 2, aktiver til en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, så aktiverne efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, anses aktiverne for solgt på overførselstidspunktet. Aktiverne anses for solgt til handelsværdien på overførselstidspunktet.

Bemærk

Det er et krav for indtræden af en exitbeskatning, at aktivet udgår af dansk beskatningsret.

Bemærk

[KSL § 10](#) blev ændret ved [lov nr. 202 af 27. februar 2015](#) med virkning fra 1. marts 2015. Bestemmelsen omfatter ikke alene selvstændigt erhvervsdrivende, men også andre personer, som ville være blevet beskattet, hvis det pågældende aktiv var blevet solgt.

Sammenskrivningen af de to bestemmelser [KSL § 8 A](#) og [§ 10](#) indebærer, at der som udgangspunkt skal ske ophør af personens skattepligt til Danmark, før der kan blive tale om en eventuel ophørsbeskatning.

Personers aktieavancer

Det fremgår af [ABL § 38](#), at gevinst og tab på aktier omfattet af reglerne i ABL betragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en aktie, der er omfattet af dansk beskatning, og den danske beskatningsret ophører af anden grund end den skattepligtiges død. Der gælder i den forbindelse et minimumsbeløb på 100.000 kr. Ægtefæller har hvert sit minimumsbeløb.

Personers kursgevinster

Det fremgår af [KGL § 37](#), at for skattepligtige personer betragtes gevinst og tab på fordringer og kontrakter omfattet af denne lov som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en fordring eller kontrakt, der omfattes af skattepligt her i landet, og denne skattepligt ophører af anden grund end den skattepligtiges død. Der gælder i den forbindelse et minimumsbeløb på 100.000 kr. Ægtefæller har hvert sit minimumsbeløb.

Det fremgår af [PBL § 19 A-E](#), at personer med en arbejdsgiveradministreret pensionsordning bliver efterbeskattet, hvis arbejdsgiveren i en vis periode inden ophøret af skattepligten har foretaget ekstraordinært store indbetalinger til personens pensionsordning eller forhøjet et pensionstilsagn ekstraordinært i samme periode, når:

- personens fulde skattepligt ophører pga. flytning fra Danmark, eller
- personen bliver hjemmehørende i udlandet efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst

Personers opsparede overskud i virksomhedsordningen

Virksomhedsordningen kan bruges af personer, der er skattepligtige til Danmark. Hvis skattepligten ophører eller den selvstændige bliver hjemmehørende i en anden stat efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, skal eventuelle opsparede overskud beskattes. Se afsnit [C.C.5.2.13.6](#).

Se også

Se også afsnit

- [C.A.5.17.2.3.5](#) om til- og fraflytning i forbindelse med aktieløn
- [C.A.10.2.1.9](#) om efterbeskatning af fraflyttere med pensionsordninger
- [C.B.1.9.2](#) om beskatning ved fraflytning af fordringer og kontrakter
- [C.B.2.14.2](#) om beskatning ved fraflytning af aktier og andre værdipapirer
- [C.B.4.8](#) om kontoførende investeringsforeninger
- [C.C.2.4.3.9](#) om ophør af skattepligt til Danmark og forskudsafskrivninger
- [C.C.2.4.5.3](#) om ophør af skattepligt og kvoter og betalingsrettigheder
- [C.C.2.6.6](#) om fraflytterbeskatning og etableringskonto og iværksætterkonto
- [C.C.5.2.13.6](#) om ophør af skattepligt og virksomhedsordning
- [C.C.6.9](#) om beskatning ved fraflytning og overførsel af aktiver til udlandet
- [C.D.6.1.7](#) om selskabsdeltagers skattemæssige stilling ved ophørsspaltning
- [C.E.3.5.3](#) om afdødes henstandsordninger ved fraflytning
- [C.E.4.2.4](#) om henstandsordninger ved fraflytning
- [C.F.5.3.6](#) om opgørelse af globalindkomst ved fraflytning for grænsegængere
- [C.H.2.1.11.7](#) om fraflytningsbeskatning af fortjenester der er genanbragt i udenlandske ejendomme
- [C.H.2.1.11.8](#) om henstand med betaling af fraflytterskat
- [C.H.2.1.23](#) om beskatning af udenlandske ejendomme ved fraflytning

C.F.1.6.5 Skatteberegningen - personfradrag

Indhold

Dette afsnit beskriver behandlingen af personfradrag, hvor skattepligten ophører eller indtræder i et indkomstår.

Afsnittet indeholder:

- Fuldt skattepligtige en del af året.
- Ægtefæller.
- Aktieindkomst.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

Se også afsnit [C.F.1.6.2.1](#) om fuldt skattepligtige en del af året.

Fuldt skattepligtige en del af året

Personer, der er fuldt skattepligtige en del af året, kan nedsætte deres skattepligtige indkomst, personlige indkomst og kapitalindkomst med skatteværdien af personfradraget. Se [PSL § 9](#).

Det er uden betydning, om personen vælger at omregne indkomsten til helårsindtægt efter [PSL § 14](#), stk. 1, eller om personen vælger, at det er den faktiske indkomst, der skal beskattes efter [PSL § 14](#), stk. 2. Se afsnit [C.F.1.6.2.1](#) om fuldt skattepligtige en del af året.

Ægtefæller

Ægtefæller kan overføre uudnyttede personfradrag til hinanden. Det er en betingelse for overførsel af uudnyttet skatteværdi af personfradrag mellem ægtefæller, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udløb. Det gælder dog ikke for personer, der har valgt at anvende reglerne om forskerordningen efter [KSL § 48 E-F](#). Se [PSL § 10](#), stk. 3 og 4, afsnit [C.A.8.1](#) overordnet om ægtefællebeskatning og afsnit [C.A.8.2](#) om ægtefællernes skatteberegning,

Fraflytning

Ægtefæller, der er sambeskattede ved fraflytningen til udlandet, kan overføre uudnyttede personfradrag til hinanden. Hvis ægtefællernes skattepligt ophører på forskellige tidspunkter i indkomståret, kan der ske overførsel af uudnyttede personfradrag mellem ægtefællerne. Se skd.1976.35.11.

Tilflytning

Ved den ene ægtefælles tilflytning kan det uudnyttede personfradrag overføres til ægtefællen fra det indkomstår, hvor ægtefællen tilflytter og får bopæl i Danmark. Se [SKM2009.80.LSR](#).

Bemærk

Det uudnyttede personfradrag, der kan overføres til ægtefællen, er den del af personfradraget, der ikke er udnyttet hos den tilflyttede ægtefælle, efter at den tilflyttede ægtefælles indkomst i skattepligtsperioden er omregnet til helårsindkomst. Har den tilflyttede ægtefælle ingen indkomst i skattepligtsperioden, er det et fuldt personfradrag, der overføres til ægtefællen.

Aktieindkomst

Aktieindkomst nedsættes også med skatteværdien af personfradrag. Se [PSL § 9](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2009.80.LSR	Klageren og dennes ægtefælle blev gift i 2006 i Thailand. Umiddelbart efter ægteskabet indgav klageren ansøgning om familiesammenføring, hvilket blev meddelt i 2007. Ægtefællen havde under sagens	

behandling opholdt sig i Danmark på et turistvisum.

Landsretten fandt, at klagerens ægtefælle havde haft fast bopæl i Danmark fra det tidspunkt, hvor hun kom til Danmark på turistvisum. Ægtefællen var derfor berettiget til personfradrag. Da hun ikke selv kunne udnytte værdien deraf, var klageren berettiget til at overføre skatteværdien af ægtefællens personfradrag. **Personfradrag, ægtefæller.**

C.F.1.6.6 Forskudt indkomstår

Indhold

Dette afsnit handler om opgørelsen af indkomsten for personer med forskudt indkomstår, når deres skattepligt ophører.

Afsnittet indeholder:

- Bagud forskudt indkomstår.
- Fremad forskudt indkomstår.
- Omregning.
- Samlevende ægtefæller.

Se også

Se også afsnit [C.A.8.1](#) overordnet om ægtefællebeskatning.

Bagud forskudt indkomstår

Et bagud forskudt indkomstår kan tidligst begynde d. 2. april i kalenderåret forud for det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for.

Når skattepligten ophører inden 1. januar i det forskudte indkomstår, foretages den afsluttende ansættelse af indkomsten, på grundlag af en opgørelse af indkomsten i perioden fra begyndelsen af det sidst afsluttede indkomstår til skattepligtens ophør. Se [KSL § 91](#) og [92](#).

Indkomstansættelsen og skatteberegningen foretages efter de regler, der gælder for det kalenderår, hvor skattepligten er ophørt. Se [KSL § 98](#), stk. 1.

Eksempel

Skatteyderens indkomstår løber fra den 1. august år 1 til den 31. juli år 2. Skattepligten ophører den 1. november år 2. Den periode, der skal lægges til grund ved den afsluttende indkomstansættelse, løber herefter fra d. 1. august år 1 til den 1. november år 2, i alt 15 måneder.

Eksempel

Skatteyderens indkomstår løber fra den 1. august år 1 til den 31. juli år 2. Skattepligten ophører den 1. marts år 2. Den periode, der skal lægges til grund ved den afsluttende indkomstansættelse, løber herefter fra d. 1. august år 1 til den 1. marts år 2, i alt 7 måneder.

Fremad forskudt indkomstår

Et fremadforskudt indkomstår kan senest begynde d. 1. april i det kalenderår, som det fremad forskudte indkomstår træder i stedet for.

Når skattepligten ophører den 1. januar eller senere i det forskudte indkomstår, foretages den afsluttende ansættelse af indkomsten på grundlag af en opgørelse af indkomsten i perioden fra slutningen af det sidst afsluttede indkomstår til skattepligtens ophør. Se [KSL § 91](#) og [93](#).

Eksempel

Skatteyderens indkomstår løber fra den 1. marts 2001 til den 28. februar 2002. Skattepligten ophører d. 1. februar 2002. Den periode, der skal lægges til grund ved den afsluttende indkomstansættelse, løber herefter fra d. 1. marts 2001 til den 1. februar 2002, i alt 11 måneder.

Omregning

Når indkomsten i den afsluttende periode er opgjort, omregnes den, så den kommer til at svare til et helt års indkomst (helårsindkomsten). Desuden foretages der en omregning af indkomsten, så den kommer til at svare til perioden fra den 1. januar i det kalenderår, hvori skattepligten ophører og frem til datoen for ophøret af skattepligten (delårsindkomsten). Se afsnit [C.F.1.6.1](#) om opgørelse af periodeindtægten og afsnit [C.F.1.6.2](#) om afpasning af helårsindtægt.

Hvis der i opgørelsen af indkomsterne i den afsluttende periode indgår indtægter eller udgifter, der ikke hører til den normale løbende indkomst, ses der bort fra dem ved beregningen af helårs- og delårsindkomsterne. Se [KSL §§ 94-95](#) og afsnit [C.F.1.6.2.2](#) om indtægts- og udgiftstyper.

Samlevende ægtefæller

Samlevende ægtefæller skal anvende fælles indkomstår fra kalenderår, der begynder efter ægteskabets indgåelse. Se [KSL § 99](#) og afsnit [C.A.8.1](#) overordnet om ægtefællebeskatning.

C.F.1.7 Afsluttende ansættelse ved skattepligts ophør

Indhold

Dette afsnit handler om reglerne for afsluttende ansættelse ved skattepligts ophør.

Afsnittet indeholder:

- Afsluttende ansættelse ved ophør af skattepligt.
- Frist for indsendelse af oplysningsskema ved skattepligts ophør.
- Oplysningsskemaets indhold.

Afsluttende ansættelse ved skattepligts ophør

Der skal indgives et oplysningsskema for det indkomstår, der løber fra udgangen af det seneste indkomstår og indtil ophøret af skattepligten. Se [BEK nr. 1492 af 6. december 2023, § 11](#), stk. 1.

Det gælder, når:

- Skattepligten ophører efter [KSL § 1](#) af anden grund end ved død. Se BEK nr. 1492 af 6. december 2023, § 11, stk. 1.
- Begrænset skattepligt ophører efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4 eller 5, medmindre den pågældende samtidig bliver fuldt skattepligtig efter [KSL § 1](#). Se BEK nr. 1492 af 6. december 2023, § 11, stk. 3, nr. 1.
- En person bliver hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter bestemmelsen i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. BEK nr. 1492 af 6. december 2023, § 11, stk. 3, nr. 2.

Frist for indsendelse af oplysningsskema

Oplysningsskemaet skal indgives senest den 1. maj i året efter det år, hvor skattepligten ophører, hvis personen er omfattet af reglerne om fysiske personer, der kun modtager en årsopgørelse. For øvrige personer er fristen den 1. juli i året efter det år, hvor skattepligten ophører. Se BEK nr. 1492 af 6. december 2023, § 11, stk. 1.

Oplysningsskemaets indhold

Oplysningsskemaet skal omfatte de skattepligtige indkomster fra udgangen af det seneste indkomstår og indtil ophøret af skattepligten. Se BEK nr. 1492 af 6. december 2023, § 11, stk. 1, 2. pkt.

Hvis en person vælger, at der ikke skal ske helårsomregning efter [PSL § 14](#), stk. 1, skal oplysningsskemaet udover nævnte skattepligtige indkomster også omfatte skattepligtige indkomster for perioden fra ophør af skattepligten indtil udløbet af det pågældende indkomstår, som om den pågældende fortsat var skattepligtig efter [KSL § 1](#). Se [PSL § 14](#), stk. 2, og BEK nr. 1492 af 6. december 2023, § 11, stk. 2.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.1.6](#) om indkomstopgørelse ved ophør af skattepligt
- [C.F.1.6.2.1](#) om ændring af et valg i oplysningsskemaet
- [A.A.14.2](#) om omgørelse efter [SFL § 30](#).

C.F.1.8 Personer undtaget fra skattepligten

Indhold

Dette afsnit handler om de persongrupper, der er undtaget fra skattepligt til Danmark.

Afsnittet indeholder:

- Kongehuset ([C.F.1.8.1](#))
- Diplomatiske repræsentanter ([C.F.1.8.2](#))
- Konsulatembedsmænd ([C.F.1.8.3](#))
- Dobbeltbeskatningsoverenskomster ([C.F.1.8.4](#)).

C.F.1.8.1 Kongehuset

Til kongehuset hører:

- Kongen
- Dennes ægtefælle
- Medlemmer af det kongelige hus, som er børn af danske konger
- Personer, hvor der efter grundlovens § 11 er fastsat årpenge, samt deres ægtefæller.

Kongehuset er fritaget for enhver skattepligt, både fuld og begrænset. Se [KSL § 3](#), stk. 1.

C.F.1.8.2 Diplomatiske repræsentanter

Indhold

Dette afsnit handler om diplomatiske repræsentanters skattepligt.

Afsnittet indeholder:

- Personer, der er omfattet af skattefritagelsen
- Skatter, som persongruppen er fritaget for.

Se også

Se også afsnit [C.F.7.2](#) om internationale organisationer.

Personer, der er omfattet af skattefritagelsen

De personer, der er omfattet af skattefritagelsen er:

- Fremmede staters diplomatiske repræsentanter her i landet
- Repræsentationernes personale
- Familiemedlemmer til diplomatiske repræsentanter og deres personale
- Tjenestepersonale
- Privat tjenerskab.

Denne persongruppe beskattes efter Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser efter [lov nr. 252 af 18. juni 1968 om diplomatiske forbindelser](#).

Det diplomatiske personale

Den diplomatiske chef og det diplomatiske personale er omfattet af skattefritagelsen efter [KSL § 3](#), stk. 2, men er begrænset skattepligtige efter [KSL § 2](#).

Det administrative og tekniske personale

Hvis det administrative og tekniske personale ikke har fast bopæl her i landet, er de også undtaget fra skattepligten i [KSL § 1](#). Derimod er de begrænset skattepligtige her til landet. Se [KSL § 2](#). Det gælder også for familiemedlemmer til disse persongrupper.

Tjenestepersonale

Tjenestepersonale (hushjælp aflønnet af udsenderstaten) samt private tjenestefolk er fritaget for beskatning af den løn, som de modtager for deres tjeneste ved ambassaden, hvis de ikke har fast bopæl her i landet.

Danske statsborgere

Danske statsborgere er som hovedregel fuldt skattepligtige. Kun repræsentationens chef og det diplomatiske personale er undtaget fra denne hovedregel, dvs. medlemmer af repræsentationens personale, der har diplomatisk rang. Disse personer er fritaget fra fuld skattepligt. De er dog begrænset skattepligtige til Danmark efter [KSL § 2](#).

Skatter, som persongruppen er fritaget for

Persongruppen er fritaget for fuld skattepligt. De er efter Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser fritaget for alle afgifter og skatter, både person- og ejendomsbeskatning, stats-, amts- og kommuneskatter. Undtaget er dog:

- Indirekte skatter, som normalt indregnes i prisen på varer eller tjenesteydelser
- Afgifter og skatter på privat fast ejendom beliggende her i landet
- Med hensyn til fritagelse for ejendomsværdiskat efter dansk intern ret se [EVSL § 2](#) gældende til og med den 31. december 2023 og [ESL § 2](#) gældende fra og med den 1. januar

2024 samt [SKM2003.135.TSS](#). Der er med virkning fra 1. januar 2024 sket en ændring af, hvilke personer, der er fritaget for ejendomsværdiskat. Se nærmere herom i [C.H.4.2.2](#).

- Dødsbo- og arveafgifter opkrævet her i landet, medmindre personen ikke har fast bopæl her i landet. Se dog Wienerkonventionen artikel 39, stk. 4
- Afgifter og skatter af privat indkomst hidrørende fra modtagerstaten samt formueskat af investeringer i erhvervsvirksomheder i modtagerstaten
- Afgifter opkrævet for bestemte tjenesteydelser
- Tinglysnings- og retsafgifter, prioriterings- samt stempelafgifter vedrørende fast ejendom, dog undtaget skatter og afgifter på repræsentationens område. Se dog Wienerkonventionen artikel 23.

Se Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser artikel 34, [BEK nr. 107 af 11/11/1968](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2023.390.L SR	Sagen angik, om klageren som ledende medarbejder i den internationale organisation WHO var fritaget for betaling af ejendomsværdiskat vedrørende en ejendom i Danmark, som klageren købte i 2016 og anvendte privat. Landsskatteretten bemærkede, at klageren ikke var undtaget fra skattepligt i medfør af kildeskattelovens § 3, stk. 2 og 3, om fremmede staters herværende diplomatiske repræsentanter m.v., idet klageren ikke var omfattet af personkredsen i bestemmelsen. Klageren var omfattet af personkredsen i art. VI og VIII i værtaftalen med WHO, hvorefter klageren havde de samme rettigheder og fritagelser m.v. som diplomatiske udsendinge. Ifølge wienerkonventionen var diplomatiske repræsentanter fritaget for alle afgifter og skatter på privat fast ejendom i Danmark, hvis ejendommen ejedes af udsenderstaten og anvendtes til brug for repræsentationen. Da den omhandlede ejendom var ejet af klageren og anvendt privat, var klageren derfor heller ikke omfattet af denne undtagelse. Herefter, og da der ikke var tale om en praksisændring, der først havde virkning fra indkomståret 2018, stadfæstede Landsskatteretten Skattestyrelsens afgørelse, hvorefter klageren ikke var undtaget for betaling af ejendomsværdiskat for indkomståret 2016.	

C.F.1.8.3 Konsulatembedsmænd

Indhold

Dette afsnit handler om konsulære repræsentanters skattepligt.

Afsnittet indeholder:

- Personer, der er omfattet af skattefritagelsen
- Skatter, som persongruppen er fritaget for.

Se også

Se også afsnit [C.F.7.2](#) om internationale organisationer.

Personer, der er omfattet af skattefritagelsen

De personer, der er omfattet af skattefritagelsen er:

- Fremmede staters konsulære repræsentanter her i landet
- Repræsentationernes personale
- Familiemedlemmer til konsulære repræsentanter og deres personale
- Repræsentationernes tjenestepersonale.

Denne persongruppe beskattes efter Wienerkonventionen om konsulære forbindelser efter [lov nr. 67 af 8. marts 1972 om konsulære forbindelser](#).

Konsulatembedsmænd og konsulatsfunktionærer ledet af "udsendte konsuler" (consules missi), som ikke har privat indtægtsgivende beskæftigelse, er omfattet af skattefritagelsen i [KSL § 3](#), stk. 3. Derimod er de begrænset skattepligtige af deres indkomster. Se [KSL § 2](#). Det gælder også familiemedlemmer til disse persongrupper.

Tjenestepersonale (hushjælp, aflønnet af udsenderstaten) er fritaget for beskatning af den løn, som de modtager for deres tjeneste ved konsulatet.

For konsulater ledet af "honorære konsuler" (consules electi) er konsulatsembetsmænd fritaget for beskatning af vederlag, som de modtager fra udsenderstaten for varetagelsen af konsulære opgaver. For konsulatsfunktionærer, tjenestepersonale og familiemedlemmer ledet af "honorære konsuler" (consules electi), der er beskæftigede ved konsulatet, er der ingen regler, der kan fritage dem for at betale skat.

Fast bopæl her i landet

Har disse personer fast bopæl her i landet, er de fuldt skattepligtige. Se [KSL § 1](#). Etablering af fast bopæl efter ansættelse ved repræsentationen eller konsulatet medfører ikke skattepligt i sig selv. Konsulatembedsmænd er fritaget for alle afgifter og skatter på vederlag og indkomst, som vedkommende modtager fra udsenderstaten for at varetage konsulære opgaver, fx repræsentation. Konsulatembedsmænd med fast bopæl her i landet skal også fritages for afgifter og skatter af gebyrer og afgifter, som opkræves ved konsulære forretninger som fx legalisering, certificering og udstedelse af bl.a. pas og andre lignende dokumenter. Se Wienerkonventionen om konsulære forbindelser artikel 66 ([BKI nr. 83 af 11/12/1972](#)).

Danske statsborgere

Danske statsborgere, der virker som konsulatembedsmænd i fremmede magters herværende konsulater, er fuldt skattepligtige efter [KSL § 1](#). Konsulatembedsmænd er fritaget for alle afgifter og skatter på vederlag og indkomst, som de modtager fra udsenderstaten for at varetage konsulære opgaver, fx repræsentation. Konsulatembedsmænd med fast bopæl her i landet skal også fritages for afgifter og skatter af gebyrer og afgifter, som opkræves ved konsulære forretninger som fx legalisering, certificering og udstedelse af bl.a. pas og andre lignende dokumenter. Se Wienerkonventionen om konsulære forbindelser artikel 66 ([BKI nr. 83 af 11/12/1972](#)).

Skatter, som persongruppen er fritaget for

Persongruppen er fritaget for fuld skattepligt. De er efter Wienerkonventionen om konsulære forbindelser fritaget for alle afgifter og skatter. Det gælder både person- og ejendomsskatter, stats-, amts- eller kommuneskatter. Undtaget er dog:

- Indirekte skatter, som normalt indregnes i prisen på varer eller tjenesteydelser
- Afgifter og skatter på privat, fast ejendom beliggende her i landet. Se artikel 32
- Med hensyn til fritagelse for ejendomsværdiskat efter dansk intern ret se [EVSL § 2](#) gældende til og med den 31. december 2023 og [ESL § 2](#) gældende fra og med den 1. januar 2024 samt [SKM2003.135.TSS](#). Der er med virkning fra 1. januar 2024 sket en ændring af, hvilke personer, der er fritaget for ejendomsværdiskat. Se nærmere herom i [C.H.4.2.2](#).

- Dødsbo- og arveafgifter opkrævet her i landet, medmindre personen ikke har fast bopæl her i landet. Se dog Wienerkonventionen artikel 51, pkt. b.
- Afgifter og skatter af privat indkomst, herunder kapitalvinding, der hidrører fra modtagerstaten samt formueskat af investeringer i erhvervsvirksomheder eller finansinstitutter i modtagerstaten
- Afgifter opkrævet for bestemte tjenesteydelser,
- Tinglysings- og retsafgifter, prioriterings- samt stempelafgifter. Se dog Wienerkonventionen artikel 32.

Se Wienerkonventionen om konsulære forbindelser artikel 49, [BEK nr. 83 af 11/12/1972](#).

C.F.1.8.4 Dobbeltbeskatningsoverenskomster

OECD's modeloverenskomst indeholder en bestemmelse om medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer. Den sikrer, at medlemmerne ikke underkastes en mindre fordelagtig skattemæssig behandling, end de er berettiget til efter de folkeretlige regler eller særlige internationale overenskomster.

Bemærk

I mange dobbeltbeskatningsoverenskomster er der en regel om, at beskatningsretten til lønninger mv., der udbetales af en af staterne, tildeles udbetalingslandet (artikel 19).

Se også

Se også

- OECD's modeloverenskomst artikel 28
- Afsnit [C.F.8.2.2.28](#) (artikel 28) om diplomatiske og konsulære repræsentationer i OECD's modeloverenskomst.

C.F.2 Opgørelsen af den udenlandske indkomst

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Opgørelse af udenlandsk indkomst ([C.F.2.1](#))
- Fradrag for udgifter ved arbejde i udlandet ([C.F.2.2](#))
- Nettoprincippet ([C.F.2.3](#))
- Overførsel af underskud mellem ægtefæller ([C.F.2.4](#)).

C.F.2.1 Opgørelse af udenlandsk indkomst

Indhold

Dette afsnit handler om, hvordan indkomst fra udlandet skal opgøres for en person, der er bosat her i landet.

Afsnittet indeholder:

- Globalindkomstprincippet
- Opgørelsen af udenlandsk indkomst
- Indkomst indtjent og forbrugt i udlandet - omregning til danske kroner

- Gaver fra udlandet
- Udenlandske ejendomme
- Fast driftssted
- Beskatning af indkomst fra udenlandske fordringer/gæld.

Globalindkomstprincippet

Den danske indkomstbeskatning bygger på globalindkomstprincippet. Det betyder, at personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, er skattepligtige af deres samlede indkomst, hvad enten den hidrører her fra landet eller fra udlandet. Se [SL § 4](#).

Den udenlandske indtægt kan også være undergivet beskatning i udlandet. Det kan medføre dobbeltbeskatning. Nedslag for betalte skatter i udlandet afhænger af indkomstarten, og om der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, indkomsten stammer fra.

Opgørelsen af udenlandsk indkomst

Den udenlandske indkomst skal opgøres efter de danske regler, og udenlandske skatter kan ikke fratrækkes i indkomstopgørelsen. Se [KSL § 23](#). Se i øvrigt afsnit [C.F.4](#) om lempelsesberegning.

Lempelsesberegning

Af hensyn til en eventuel lempelsesberegning, er det nødvendigt at opgøre en udenlandsk nettoindkomst. Det gælder uanset, om den udenlandske indkomst kun indgår af hensyn til progressionsbeskatningen. Lempelsesberettiget udenlandsk indkomst skal reduceres med de udgifter, der knytter sig til denne indkomst. Se [LL § 33 F](#) og TfS 2000, 426 ØLD.

Negativ udenlandsk indkomst

Hvis nettoindkomsten fra den udenlandske ejendom efter renteudgifter er negativ opgjort efter danske regler, kan den fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst her i landet. Det gælder uanset, om der er indgået en DBO med kildelandet og i givet fald uanset, hvilken form for lempelsesmetode, der skal anvendes.

Arbejde udført i såvel Danmark som udlandet

Ved opgørelse af den udenlandske indkomst, hvor der er udført arbejde både i og udenfor Danmark, anvendes antallet af arbejdsdage i udlandet i forhold til det samlede antal arbejdsdage som fordelingsfaktor i mangel af mere fyldestgørende oplysninger. Se også afsnit [C.F.4.3](#) om lempelsesberegning.

Når der foreligger en DBO mellem Danmark og det pågældende land, optælles dagene på grundlag af reglen om beskatning af løn for arbejde i et ansættelsesforhold i den pågældende DBO og den tilknyttede praksis. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECDs Modeloverenskomst, artikel 15.

Dobbeltdomicil

For dobbeltdomicilerede personer, som anses for hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter en DBO, gælder der fradragsbegrænsning, så personen kun kan få fradrag for udgifter, der vedrører indkomster som Danmark kan beskatte efter en DBO. Se [KSL § 1](#), stk. 2.

Dobbeltdomicilerede, som kan anvende grænsegængerreglerne, har dog fradrag for personlige og familiemæssige udgifter. Se afsnit [C.F.5](#) om grænsegængerreglerne.

Pensioner

Se afsnit [C.A.10.4](#) om andre pensions-, forsikrings- og opsparingsordninger, der ikke er omfattet af PBL afsnit I og afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18 om pensioner.

Se [SKM2019.113.SR](#) om udenlandske pensionsordninger omfattet af PBL § 53 A og PBL § 53 B.

Om sociale pensioner der falder ind under anvendelsesområdet for EU's forordninger om social sikring se afsnit [C.A.10.4.3.18](#). Det fremgår her, at den udenlandske arbejdsgivers betaling af obligatoriske, lovbestemte sociale bidrag af den ansattes løn ikke medregnes i den ansattes indkomstopgørelse, mens den ansatte kan fratrække de obligatoriske, udenlandske sociale bidrag, der påhviler personen selv i den skattepligtige personlige indkomst. Det gælder også, hvis arbejdsgiveren opkræver og indbetaler bidraget på den ansattes vegne. Se [LL § 8 M](#), stk. 2, sammenholdt med [PSL § 3](#), stk. 2, nr. 7 og afsnit [C.A.4.1.11](#). Se afsnit [C.A.10.4.3.18](#) om beskatning af udbetalinger fra sociale pensioner.

Artister og musikere

Fællesudgifter som fx afskrivning på bil og driftsmidler fordeles forholdsmæssigt mellem udenlandsk og dansk indkomst, mens eksempelvis hoteludgifter fratrækkes i den indtægt, der er forbundet med udgiften til hotelophold. Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) OECD's modeloverenskomst artikel 17 om entertainere og sportsudøvere.

Søfolk

Søfolk om bord på udenlandske eller danske skibe, der sejler i udlandet, kan være omfattet af reglerne i sømandsbeskatningsloven. Se afsnit [C.A.3.4.6](#) om beskatning af søfolk.

Udlandsophold; fx au-pairs og deltagere i kibbutz-ophold

Værdien af frit logi og lommepenge ved au-pair-ophold mv. i udlandet skal medregnes ved indkomstopgørelsen. Se afsnit [C.A.3.4.4](#) om au-pair ansatte.

Foreligger der en DBO med arbejdslandet, har dette land ret til at beskatte lommepenge fra værtsfamilien, herunder værdien af fri kost og logi. Danmark skal som bopælsland lempelse efter reglerne i den pågældende DBO.

Au-pairs m.fl., der opretholder den fulde skattepligt til Danmark, kan være berettiget til lempelse efter [LL § 33 A](#). Se afsnit [C.F.4.2](#) om LL § 33 A.

Indkomst indtjent og forbrugt i udlandet - omregning til danske kroner

Indtægt indtjent og forbrugt i udlandet omregnes normalt efter gældende valutakurs på erhvervelsestidspunktet, men der kan indrømmes et nedslag, hvis det godtgøres, at købekraften af det i udlandet indtjente og forbrugte er væsentligt mindre end beløbet omregnet til danske kroner efter vekselkursen.

Den udenlandske indtægt, der hjemtages eller kan hjemtages (men opspares), eller som forbruges uden forbindelse med skatteyderens ophold der, skal altid medregnes efter den officielle valutakurs på erhvervelsestidspunktet.

Hvis der er indrømmet fradrag vedrørende udgifter for arbejde i udlandet, kan der ikke gives det ovennævnte nedslag. Se afsnit [C.A.4](#) om fradrag.

Gaver fra udlandet

Gaver skal normalt medtages ved indkomstopgørelsen, selv om giveren på gavetidspunktet er bosat i udlandet. Dette gælder dog ikke gaver fra nært beslægtede, som er omfattet af gaveafgiften. Se afsnit [C.A.6](#) om gaver, legater og gevinster.

Udenlandske ejendomme

Indkomst fra udenlandsk ejendom er omfattet af globalindkomstprincippet i [SL § 4](#) og skal som udgangspunkt altid selvangives i Danmark. Indkomsterne opgøres efter danske skatteregler.

Negativ nettoindkomst

Hvis den udenlandske nettoindkomst er negativ efter renteudgifter, kan den bringes til fradrag i den danske indkomstopgørelse, uanset at beskatningsretten er tillagt kildelandet.

Renteudgifter

Ved opgørelsen af udenlandsk nettoindkomst, der lægges til grund ved lempelsesberegningen, skal ejendommens renteudgifter fratrækkes i det omfang, den tilsvarende gæld vedrører den udenlandske ejendom.

Renteudgifter må henføres til den udenlandske ejendomsindkomst, hvor det konkret kan påvises/sandsynliggøres, at den tilsvarende gæld er opstået ved købet af den udenlandske ejendom. Her ses på, om der er nær beløbsmæssig sammenhæng mellem låneoptagelsen og erhvervelsen mv. af ejendommen. Ved øvrige udgifter på ejendommen, fx ombygninger, anses gælden også at vedrøre ejendommen. Se TfS 1994, 604 LSR.

Har gælden dannet basis for finansieringen af den udenlandske ejendom, er det uden selvstændig betydning om

- ejendommen tjener til sikkerhed for gælden
- der ved købet er afregnet kontant
- lånet er optaget i det land hvor ejendommen ligger, her i landet eller i et tredjeland.

Bemærk

Lån optaget til at betale arveafgift vedrører ikke købet af ejendommen, opførelse eller drift, og må derfor ikke fratrækkes ved opgørelsen af den udenlandske indkomst af ejendommene.

Eksempel

En østriger, der var udstationeret i Danmark, ejede to ejendomme i Østrig. Beregningen af driftsresultat af disse skulle ske med fradrag af prioritetsrenter. Se LSRM 1983, 155.

Eksempel

Valutakurstab ved indfrielse af prioritetsgæld i en udlejningsejendom, der ligger i Tyskland, må ikke fragå ved nettoopgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst, der hidrører fra den løbende drift af ejendommen. Se TfS 1998, 431.

Bemærk

Hvis gældsforholdet ikke kan henføres til enten den udenlandske eller den danske indkomst, skal renteudgifterne fordeles efter forholdet mellem den udenlandske og den danske bruttoindkomst. Se [LL § 33 F](#), stk. 2, afsnit [C.F.2.3](#) om nettoprincippet og afsnit [C.F.4.3](#) om lempelsesberegning.

Fradrag for ejendomsskat

Det er en forudsætning for fradrag af udenlandske ejendomsskatter, at der er tale om skatter, som pålignes på et grundlag og er af en karakter, der gør dem sammenlignelige med danske ejendomsskatter. Det beror på en konkret vurdering, om en udenlandsk ejendomsskat kan godkendes.

Fast driftssted

Det skattemæssige resultat af et udenlandsk fast driftssted opgøres efter danske regler. For principperne om fordeling af indtægter og udgifter på henholdsvis virksomheden i hjemlandet og det faste driftssted i udlandet henvises til afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Genbeskatning

Hvis en person i sin skattepligtige indkomst har foretaget fradrag for underskud i et fast driftssted i en fremmed stat, kan der i efterfølgende indkomstår blive tale om at genbeskatte dette underskud efter reglerne i [LL § 33 D](#). Med fast driftssted i en fremmed stat sidestilles fast ejendom i en fremmed stat. Se afsnit [C.D.2.3.2](#) om genbeskatning og begrænsning af underskud - LL § 33 D.

Beskatning af indkomst fra udenlandske fordringer/gæld

Gevinst/tab fra udlandet på fordringer/gæld i fremmed valuta skal medregnes ved indkomstopgørelsen for skatteydere, der er bosat her i landet. Se [KGL § 14](#) for fordringer og [KGL § 23](#) for gæld.

Ved opgørelsen af gevinst/tab skal både børs- og valutakurssvingninger medregnes.

Se afsnit [C.B.1.4](#) om beskatning af fordringer og gæld for personer.

Ved ophør af skattepligt eller domicilskift efter en DBO sker der beskatning af urealiserede kursgevinster og tab, da fx fraflytning sidestilles med realisation. Se [KGL § 37](#) og [C.B.1.9.2](#) om beskatning ved fraflytning.

Reglen finder kun anvendelse, hvis skattepligten ophører efter at have bestået i mindst 7 år ud af de seneste 10 år.

Bemærk

[LL § 5 F](#) indeholder en værnsregel. Reglen medfører, at renteudgifter, kurstab, provisioner, præmier eller andre udgifter vedrørende et lån ikke kan fratrækkes, hvis lånet har finansieret køb af en fordring, og renteindtægter eller gevinster omfattet af [KGL](#) ikke skal medregnes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst som følge af en DBO. Reglen er ved [lov nr. 1883 af 29.12.2015](#) udvidet til også at omfatte eventuelle negative renter.

Se [CIR nr. 72 af 17/4 1996](#) pkt. 8.7.

Beskatning af udbytte og gevinst/tab på udenlandske aktier mv.

Udbytte af udenlandske aktier mv. skal medregnes ved indkomstopgørelsen for personer, der er bosat her i landet. Se [LL § 16 A](#).

Gevinst/tab på udenlandske aktier mv. påvirker også indkomstopgørelsen. Se [ABL § 12](#), [ABL § 13](#), [ABL § 13A](#) og afsnit [C.B.2.2.1](#) om personers afståelse af almindelige aktier.

Ved opgørelse af gevinst/tab skal både børs- og valutakurssvingninger medregnes.

Ved ophør af skattepligt eller ændring af skattemæssigt hjemsted efter en DBO sker der beskatning af urealiserede gevinster og tab på aktier mv. Reglen anvendes kun, hvis skattepligten ophører efter at have bestået i mindst 7 år ud af de 10 seneste år. Se [ABL § 38-40](#) og afsnit [C.B.2.14.2](#) om fraflytning.

Se også

Se også

- [C.F.4](#) om [LL § 33](#), [LL § 33 A](#) og lempelsesberegning
- [C.F.2.3](#) om nettoprincippet
- [C.D.2.3.3](#) om diverse værnsregler ved opgørelse af udenlandsk indkomst
- [C.A.10.4](#) om andre pensions-, forsikrings- og opsparingsordninger, der ikke er omfattet af PBL afsnit I

- [C.H.2](#) om afståelse af fast ejendom
- [C.H.3](#) om løbende indtægter og udgifter på fast ejendom
- [C.H.4.2.5.2](#) om lempelse for ejendomsværdiskat vedrørende ejendomme i udlandet
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
TfS 2000, 426 ØLR	Netto-princip. Det er ikke i strid med den indgåede DBO mellem Portugal og Danmark at anvende et netto-princip efter LL § 33 F , ved opgørelse af udenlandsk indkomst.	
Byretsdomme		
SKM2020.155.B R	Sagen angik SKATs forhøjelser af sagsøgerens skattepligtige indkomst med i alt 14 mio. kr. for indkomstårene 2005 og 2007-2010. Forhøjelserne bestod af en række beløb, som i de omhandlede år var tilgået et Y1-Landsk selskab, idet SKAT lagde til grund, at beløbene hidrørte fra sagsøgerens ikke-selvangivne indtægter fra udlandet. Det fremgik af offentlige selskabsregistre, at sagsøgeren i de omhandlede år havde haft ledelseshverv i en række forskellige danske og udenlandske virksomheder. Sagsøgeren havde ikke selvangivet indtægter fra disse hverv, bortset fra en begrænset lønindtægt fra det Y1-Landske selskab. Retten lagde til grund, at sagsøgeren i den relevante periode havde haft ikke-selvangivne indtægter, og at SKAT derfor var berettiget til at fastsætte sagsøgerens indkomst skønsmæssigt. Retten lagde i den forbindelse bl.a. vægt på, at skattemyndighederne i almindelighed er berettigede til ved ligningen at lægge til grund, at der i et ansættelsesforhold er ydet den ansatte vederlag for udført arbejde, og at sagsøgeren hverken havde besvaret Skatteministeriets opfordringer om at redegøre nærmere for sin forbindelse til de pågældende virksomheder eller fremlagt oplysninger om sine yderligere indtægter herfra. Retten fandt, at sagsøgeren ikke havde godtgjort, at SKATs forhøjelser var udøvet på et forkert grundlag eller havde ført et åbenbart urimeligt resultat. Retten fandt således, at sagsøgeren var den reelle/ultimate ejer af det Y1-Landske selskab, og at de beløb, som var tilgået selskabet, stammede fra ham. Sagen rejste også et spørgsmål, om reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2, 1. pkt., var overholdt, idet SKATs forhøjelser for de tidligste indkomstår var foretaget ekstraordinært efter lovens § 27, stk. 1, nr. 5. Retten fandt, at reaktionsfristen først begyndte at løbe, da SKAT den 27. januar 2012 modtog et svar på en forespørgsel om yderligere oplysninger, idet det først var på dette tidspunkt, at SKAT kom i besiddelse af det fornødne grundlag og dermed tilstrækkelige oplysninger for en stillingtagen til spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i medfør af SFL § 27, stk. 1, nr. 5, var opfyldt. Det var nemlig først på det tidspunkt, at SKAT	

	var klar over, at det ikke var muligt at få nogle nærmere oplysninger, som var både relevante og væsentlige for sagen. Den omstændighed, at der ved svaret ikke som sådan fremkom nye oplysninger, kunne under de foreliggende omstændigheder ikke føre til, at reaktionsfristen allerede begyndte at løbe fra et tidligere tidspunkt. Reaktionsfristen var derfor overholdt, da SKAT sendte sin agterskrivelse den 5. juli 2012.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2018.287.LSR</u>	Landsskatterettens flertal fandt ikke, at betingelserne for fristgennembrud i SFL § 27, stk. 1, nr. 5, var opfyldt i en sag om, hvorvidt udbetalinger fra internationale organisationer til en dansk repræsentant for deltagelse i ekspertpanel mv., var skattepligtige, henset bl.a. til, at beløbene fremstod som refusion af udgifter og ikke som honorar og til at regelsættene for udbetaling og afregningsbilagene var komplicerede. Et retsmedlem fandt, at der på grund af beløbets størrelse forelå grov uagtsom for et af beløbene, men tilsluttede sig i øvrigt flertallet.	
<u>SKM2018.236.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at der ikke var hjemmel til at fritage en indkomst, som klageren havde modtaget som vederlag i forbindelse med ansættelse ved European Molecular Biology Laboratory i Tyskland, for beskatning i Danmark.	
<u>SKM2013.673.LSR</u>	En fuldt skattepligtig person, hjemmehørende i Polen, var berettiget til skattefri kompensation for forhøjede energi- og miljøafgifter (grøn check), da indkomst fra Polen ikke skulle medtages ved indkomstopgørelse og dermed heller ikke i topskattegrundlaget.	Afgørelsen vedrører ikke selve indkomstopgørelsen men er medtaget, da den vedrører udlandsforhold.
TfS 1998, 431 LSR	Valutakurstab ved indfrielse af prioritetsgæld i udlejningsejendom beliggende i Tyskland skulle ikke indgå ved nettoopgørelse af den lempelsesberettigede udenlandske indkomst der hidrørte fra den løbende drift ved udlejning af ejendommen. Det lempelsesberettigede overskud vedrørende ejendommen skulle derfor alene reduceres med renteudgifter vedrørende gælden i ejendommen, og ikke også kurstab. Lempelsesberettiget indkomst.	
TfS 1994, 604 LSR	Ved opgørelsen af lempelsesberettiget indkomst vedrørende fast ejendom i Frankrig blev renteudgifter vedrørende et udlandslån i DM, henført til en ejendom som skatteyderen havde erhvervet i forbindelse med optagelse af lånet. Lempelsesberettiget indkomst.	
LSRM 1983, 155 LSR	En østriger, der var udstationeret i Danmark ejede to ejendomme i Østrig. Beregningen af driftsresultat af disse skulle ske med fradrag af prioritetsrenter. Lempelsesberettiget indkomst.	
Skatterådet		
<u>SKM2023.142.SR</u>	Skatterådet fandt, at spørger var skattepligtig af den del af pensionsudbetalingerne fra de schweiziske pensioner der, krone-for-krone, svarede til indbetalinger som spørger havde haft fradrags- eller bortseelsesret for i Schweiz, jf. PBL § 53 A, stk. 5. Der skulle gives creditlempelse i den danske skat, for den skat der blev betalt i Schweiz af de samme pensionsudbetalinger, jf. DBO'ens artkel 18, stk. 1, jf. artikel 23, stk. 1.	
<u>SKM2022.143.SR</u>	Spørgeren havde sin bopæl i Danmark og havde en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning som led i sin ansættelse hos H1 A/S. I forbindelse med sin ansættelse arbejdede spørgeren delvis i Tyskland, hvor han var begrænset skattepligtig efter tysk skattelovgivning. I Tyskland	

	blev spørgeren beskattet af den danske pensionsordning, hvorved den tyske skat blev beregnet af en højere indkomst end i Danmark. Spørgeren var berettiget til lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Spørgsmålet var, hvordan denne lempelse skulle gøres op, når lønindkomsten vedrørende arbejdet i Tyskland blev opgjort forskelligt efter danske og tyske skatteregler. Skatterådet bekræftede, at spørgeren kunne opnå lempelse for den fulde tyske skat opgjort efter tyske skatteregler ved den danske beskatning af spørgerens lønindkomst. Lempelsen kunne dog ikke overstige den danske skat af lønindkomsten opgjort efter danske skatteregler. Et spørgsmål om anvendelse af PBL § 20, stk. 4, om skattefrihed for udbetalinger fra pensionsordningen bortfaldt.	
R <u>SKM2020.108.S</u>	Spørgeren ønskede at flytte med sin familie til Frankrig, idet spørgerens ægtefælle havde fået job i Frankrig. Familien opretholdt deres bolig i Danmark imens. Spørgeren beholdt sit job på et dansk universitet og sin formandspost i en dansk forening. Skatterådet bekræftede, at spørgeren fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark. Derudover blev det bekræftet, at spørgeren kunne få lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Skatterådet svarede også, at metoden eksemption med progressionsforbehold ikke kunne anvendes i den konkrete sag. Endelig svarede Skatterådet imod spørgerens opfattelse, at spørgerens indkomst fra det danske universitet vedrørende undervisningsopgaver, skulle opgøres således, at forberedelse og administration blev medregnet til hver undervisningstime, således som universitetet opgjorde betalingen for undervisningen.	
R <u>SKM2018.259.S</u>	Den 1. juli 2016 flyttede spørger til Danmark med sin familie og blev i den forbindelse fuldt skattepligtig til Danmark. Spørger solgte i 2014 aktier i to unoterede østrigske selskaber og var på daværende tidspunkt ikke fuldt skattepligtig til Danmark. Størstedelen af salgssummen blev udbetalt i forbindelse med aftalens indgåelse, men en del blev deponeret på en konto (Escrow account I) i 5 år til sikkerhed for eventuelle indsigelser i forbindelse med købet. Endelig blev et beløb deponeret på en anden konto (Escrow account II), hvor frigivelsen af beløbet var betinget af spørgers yderligere 2 års ansættelse i selskabet eller et koncernforbundet selskab. Derudover havde spørger ret til eventuelle milepælsbetalinger. Skatterådet kan bekræfte, at spørger ikke er skattepligtig til Danmark af beløbet på Escrow account I. Skatterådet kunne også bekræfte, at spørger ikke er skattepligtig til Danmark af beløbet på Escrow account II. Skatterådet kunne dog ikke bekræfte at fremtidige milepælsbetalinger skal beskattes som aktieindkomst.	

C.F.2.2 Fradrag for udgifter ved arbejde i udlandet

Indhold

Dette afsnit handler om fradrag for udgifter ved arbejde i udlandet.

Afsnittet indeholder:

- Fradrag for udgifter ved arbejde i udlandet
- Fradragsbegrænsning ved arbejde i udlandet
- Fagligt kontingent, A-kasse og efterlønsbidrag
- Eksportmedarbejdere
- Arbejdsgivernes Uddannelsesbidrag
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Fradrag for udgifter ved arbejde i udlandet

Ved arbejde i udlandet kan der indrømmes fradrag for udgifter til bl.a. kost og logi, befordring, fagligt kontingent efter de samme regler som gælder ved arbejde i Danmark. Se [SKM2006.663.LSR](#).

Bemærk

Udenlandske obligatoriske sociale bidrag er fradragsberettigede. Se mere om betingelserne herfor under afsnit [C.A.4.1.11](#) om fradrag for arbejdsmarkedsbidrag og udenlandske obligatoriske sociale bidrag.

Fradragsbegrænsning ved arbejde i udlandet

Lønmodtagere har fradrag for udgifter i forbindelse med indtægtsgivende arbejde i udlandet. Fradragsbegrænsningen på ► 7.300 kr. (2025) (7.000 kr. i 2024) ◀ gælder også. Se [LL § 9](#), stk. 1 og stk. 2, 1. pkt. Fradraget kan dog ikke overstige den udenlandske lønindkomst, der medregnes i den danske indkomstopgørelse. Se LL § 9, stk. 2, 2. pkt.

Bemærk

Fradragsbegrænsningen gælder også for fradrag for rejseudgifter efter [LL § 9 A](#). Se [SKM2022.613.SKTST](#), pkt. 3.3. Fradraget kan således ikke overstige ► 32.800 kr. (2025) (31.600 kr. 2024) ◀ og kan sammen med andre fradrag, der vedrører indkomsterhvervelsen i udlandet ikke overstige den udenlandske indkomst, der skal medregnes i den danske indkomstopgørelse.

Fagligt kontingent, A-kasse og efterlønsbidrag

Der kan ved indkomstopgørelsen gives fradrag for fagligt kontingent, A-kassebidrag, bidrag til efterlønsordningen og fleksydelsesbidrag. Se [LL § 13](#) og [PBL § 49 - 49 B](#).

Ved lempelsesberegningen skal udenlandsk indkomst nedsættes med fagligt kontingent, hvorimod udgiften til arbejdsløshedsforsikring og efterløn ikke reducerer den udenlandske indkomst. Se TfS 1995, 752 LSR.

Dobbeltdomicilerede personer

Dobbeltdomicilerede personer, der er hjemmehørende i udlandet, kan få fradrag for A-kassebidrag, hvis kontingentet efter udenlandske regler, ikke kan fradrages ved beskatning i udlandet. Fradraget kan kun indgå i

- lønindkomst efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1
- indkomst fra et fast driftssted i Danmark efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4
- arbejdsløshedsdagpenge, sygedagpenge eller barselspenge efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 12.

Se [PBL § 49](#).

Eksportmedarbejdere

Eksportmedarbejdere, der udfører arbejde i udlandet for en dansk arbejdsgiver, er berettigede til et særligt fradrag for merudgifter uden dokumentation for udgifterne, når de er på rejse og ophold i udlandet. Se [LL § 9 E](#), stk. 1, og [BEK nr. 1288 af 13. december 2005](#).

Det er en betingelse for fradraget, at arbejdsgiveren afgiver en erklæring om karakteren af udlandsarbejdet, opholdenes varighed og om lønindkomsten under udlandsopholdene. Erklæringen skal indsendes inden udløb af fristen for indgivelse af oplysningsskema. Der kan ikke ske genoptagelse på grundlag af en senere erklæring fra arbejdsgiveren. Betingelserne er nærmere uddybet nedenfor.

Fradrag efter LL § 9 E er omfattet af reglen i LL § 9, stk. 1, hvorefter fradraget medregnes ved opgørelsen af de udgifter, der kun kan fradrages i det omfang, de overstiger ►7.300 kr. (2025) (7.000 kr. i 2024) ◀.

Satser

Til dækning af andre udgifter kan eksportmedarbejdere fratrække 55 kr. pr. påbegyndt døgn for arbejde udført i Vesteuropa og 140 kr. pr. påbegyndt døgn for arbejde udført uden for Vesteuropa. Ved Vesteuropa forstås Finland, Tyskland, Østrig, Italien, og de lande, der ligger vest herfor samt Grækenland og Færøerne, Grønland og Island. Se [BEK nr. 1288 af 13. december 2005](#).

Satserne beregnes på grundlag af Skatterådets fastsatte anvisninger for fradrag for merudgifter ved lønarbejde i udlandet. Se LL § 9 E, stk. 3. Den skattepligtige kan i stedet for foretage fradrag for sine faktiske merudgifter ved udlandsopholdet.

Opholdets varighed

Det er en betingelse for fradrag, at den pågældende i indkomståret har haft enten uafbrudt ophold i 2 måneder, eller at opholdene i udlandet i løbet af indkomståret i alt har omfattet mindst 100 døgn. Opholdet skal vare mindst 24 timer og efterfølgende påbegyndt døgn medregnes fuldt ud. Weekendophold, der er nødvendiggjort af arbejdet, medregnes til den periode, hvor lønmodtageren arbejder i udlandet.

Hvem er omfattet

Fradraget kan gives til lønmodtagere, der for en dansk arbejdsgiver udfører arbejde i udlandet for at opnå salg til udlandet af arbejdsgiverens varer og tjenesteydelser eller for at opfylde sådanne aftaler. Fradraget kan ikke gives til medarbejdere, der forestår transport af varer mv. (administration) eller er medlemmer af et selskabs direktion eller bestyrelse, bortset fra medarbejdervalgte repræsentanter. Se LL § 9 E, stk. 2, og TfS 1993, 351 BF og TfS 1992, 97 LSR.

Bemærk

Eksportmedarbejderfradraget kan indrømmes, selvom der er udbetalt skattefri godtgørelse eller foretaget fradrag efter [LL § 9 A](#). Der kan derudover foretages fradrag for ikke-godtgjorte udgifter til kost og logi. Se LL § 9 E, stk. 1, 1. pkt. sammenholdt med LL § 9 A, stk. 7, 4. pkt.

Hvis der gives eksportmedarbejderfradrag, kan der ikke gives særskilt fradrag for udgifter til lokaltransport.

Arbejdsgivernes Uddannelsesbidrag

Arbejdsgivernes Uddannelsesbidrag (AUB) er en selvejende institution, der har til formål at administrere refusions- og tilskudsordninger, som skal medvirke til at skaffe det fornødne antal praktikpladser til elever (før 1. januar 2013 hed institutionen Arbejdsgivernes elevrefusion). Elever, der tager til udlandet med en dansk uddannelsesaftale, modtager ikke direkte støtte fra AUB, fordi støtten går gennem arbejdsgiveren. Lønnen, der udbetales til eleven, anses for optjent ved arbejde udført i udlandet og berettiger dermed til fradrag for arbejde i udlandet. Hvis eleven i stedet tager til

udlandet uden en dansk uddannelsesaftale, indgår den pågældende direkte i et lønnet arbejdsforhold med en udenlandsk arbejdsgiver. Lønnen fra den udenlandske arbejdsgiver berettiger til fradrag for arbejde i udlandet. Se TfS 1999, 584 TSS.

Se også

Se også

- Afsnit [C.A.4](#) om fradrag
- Afsnit [C.A.7](#) om rejseudgifter
- Afsnit [C.A.4.3](#) om fradrag i den skattepligtige indkomst (ligningsmæssige fradrag)
- Afsnit [C.A.4.3.1.3](#) om fagforeningskontingent og arbejdsløshedsforsikring
- Afsnit [C.A.10.4.1.1](#) om arbejdsløshedsforsikring
- Afsnit [C.A.10.4.1.2](#) om efterlønsordning
- Afsnit [C.A.10.4.1.3](#) om fleksydelsesordningen.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Byretsdomme		
SKM2016.168.BR	I en sag om flytning fra Danmark havde sagsøgeren ikke løftet det skatteretlige dokumentationskrav for, at han efter bl.a. reglerne om eksportmedarbejderfradrag var berettiget til dette fradrag. Det fremgik bl.a. af sagens oplysninger, at sagsøgeren ikke havde arbejdet for en dansk arbejdsgiver. Ikke fradrag.	
Landsskatteretten		
SKM2006.663.LSR	Klageren var berettiget til lempelse efter LL § 33 A. Den udenlandske indkomst, der indgik i lempelsesberegningen, var nettoindkomsten, dvs. indkomsten efter de rejsefradrag, der kunne henføres til den udenlandske indkomst. Fradrag.	
TfS 1992, 97 LSR	En skatteyder var ansat som projektleder for opførelse af produktionsvirksomheder forskellige steder i udlandet. I 1989 havde han haft 108 rejsedage, hvor han havde fået godtgørelse på 60 pct. af Ligningsrådets satser for skattefri rejsegodtgørelse. Landsskatteretten fandt, at skatteyderen måtte behandles som eksportmedarbejder, da han havde udført arbejde i udlandet, der gik på at opfylde aftaler om salg af vare- og tjenesteydelser. Landsskatteretten fandt desuden, at han herefter var berettiget til standardfradraget for eksportmedarbejdere, idet det ikke var en betingelse for dette, at han havde modtaget skattefri rejsegodtgørelse eller fået sine udgifter dækket efter regning. Eksportmedarbejdere.	
Andet, afgørelser fra Ligningsrådet mv.		
TfS 1999, 584 TSS	Arbejdsgivernes elevrefusion (AER) er en selvejende institution, der har til formål at administrere refusions- og tilskudsordninger, som skal medvirke til at skaffe det fornødne antal praktikpladser til elever. Elever, der tager til udlandet med en dansk uddannelsesaftale modtager ikke direkte støtter fra AER. Støtten går gennem arbejdsgiveren. Lønnen der udbetales til eleven, anses for optjent ved arbejde udført i udlandet og berettiger dermed til fradrag for arbejde i udlandet. Hvis eleven i stedet tager til udlandet uden en dansk uddannelsesaftale, indgår den pågældende direkte i et lønnet arbejdsforhold med en udenlandsk arbejdsgiver. Lønnen fra den udenlandske arbejdsgiver berettiger til fradrag for arbejde i udlandet. Arbejdsgivernes elevrefusion.	
TfS 1993, 351	En international modekoncern fremstillede tøj i Østen, Sydeuropa eller	

LR	Danmark. Tøjet blev primært afsat i Norden. Det danske selskabs konsulenter udførte assistance for franchise-butikker i form af kollektionsvalg, vindues- og butiksdekoration, undervisning og instruktion af personale. Franchise-butikkerne var forpligtet til at købe hele udvalget af tøj hos selskabet, og Ligningsrådet fandt navnlig på den baggrund, at konsulenterne kunne anses for eksportmedarbejdere. Eksportmedarbejdere.
----	---

C.F.2.3 Nettoprincippet

Indhold

Dette afsnit handler om det nettoprincip, der gælder, når en person skal opgøre sin udenlandske indkomst, og Danmark skal nedsætte den danske skat (lempelsesberegning) som bopælsland.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Hvad er nettoprincippet?
- Forholdsmæssig fordeling af udgifter samt undtagelse fra nettoprincippet
- Periodisering
- Oversigter over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Reglerne om nettoprincippet fremgår af [LL § 33 F](#), når den danske skat nedsættes (lempes) efter [LL § 33 A](#) eller i henhold til en dansk DBO. Når den danske skat nedsættes efter LL § 33 A følger reglerne af fast praksis. Se bemærkningerne til lov nr. 426 af 25. juni 1993 ([L 294 af 19. maj 1992](#)) og [SKM2006.663.LSR](#).

Hvad er nettoprincippet?

Når den danske skat skal lempes efter reglerne i [LL § 33](#), en dansk DBO eller LL § 33 A, skal den udenlandske indkomst, der berettiger til skattelempelse, fratrækkes de udgifter, der vedrører den udenlandske indkomst. Opgørelsesmetoden kaldes nettoprincippet. Se LL § 33 F, stk. 1. Se også taleksemplet nedenfor.

Når den udenlandske indkomst nedsættes med fradragsberettigede udgifter, bliver lempelsen af den danske skat mindre.

Den udenlandske indkomst og de fradragsberettigede udgifter skal opgøres efter danske regler.

En udgift vedrører en lempelsesberettiget udenlandsk indkomst, hvis der er en klar sammenhæng mellem udgiften og den lempelsesberettigede udenlandske indkomst. Der kan fx være tale om renteudgifter, som vedrører et lån, som er optaget netop for at erhverve den udenlandske indkomst. Royaltybetalinger for patenter, der udelukkende bliver anvendt i den udenlandske virksomhed, vil også have en sådan sammenhæng med den udenlandske indkomst, at nettoprincippet skal anvendes.

Nettoprincippet gælder for alle arter af udenlandsk indkomst, herunder også udenlandske rente-, udbytte- og royaltyindtægter, uanset om de pågældende indkomster stammer fra erhvervsmæssig virksomhed eller ikke.

Nettoprincippet skal som nævnt ovenfor anvendes ved enhver lempelse for dobbeltbeskatning. Det gælder uanset, hvad den udenlandske indkomst består af og uanset, om det er en person eller et selskab mv., der modtager den udenlandske indkomst.

Nettoprincippet vil dog ikke være aktuelt ved beregning af lempelse efter LL § 33 for sambeskattede udenlandske datterselskaber. Det skyldes, at der i sådanne situationer er foretaget en endelig fordeling af indtægter og udgifter i indkomstopgørelsen i det danske moderselskab og det udenlandske datterselskab. Fordelingen sker inden lempelsesberegningen efter LL § 33.

Dette talekseksempel illustrerer nettoprincippet:

	Personlig indkomst	Kapitalindkomst	Skattepligtig indkomst
Dansk lønindkomst ¹⁾	500.000		500.000
Udenlandsk renteindkomst		300.000	
Renteudgifter der vedrører renteindkomsten		-375.000	
Nettokapitalindkomst			- 75.000
I alt	500.000	- 75.000	425.000

1) Indkomsten er efter AM-bidrag, og der er i eksemplet set bort fra beskæftigelsesfradrag og evt. andre ligningsmæssige fradrag.

Da renteudgifterne i eksemplet er større end renteindtægterne fra udlandet, bliver der ikke beregnet skattelempelse pga. nettoprincippet. Hvis der i stedet blev anvendt et bruttoprincip, vil den udenlandske renteindtægt ikke blive reduceret med renteudgiften. Det ville betyde, at der skulle beregnes skattelempelse af renteindtægten.

Eksempel: Lempelse efter LL § 33A

Skatterådet udtalte, at en skatteydere lønindkomst under et forskningsophold i udlandet skulle nedsættes med rejseudgifter efter [LL § 9 A](#), før der blev beregnet lempelse efter LL § 33 A. Se [SKM2013.22.SR](#)

Eksempel: Udenlandske renteindtægter

Skatteyderen havde i 1992 indgået en tegningsaftale om køb af obligationer udstedt af en bank i Portugal. Købet af obligationerne blev finansieret ved optagelse af et lån i en bank i Luxembourg. Sagen drejede sig om beregningen af den lempelsesberettigede renteindtægt.

Landsretten fandt, at nettoprincippet efter [LL § 33 F](#) skulle anvendes. LL § 33 F kunne ikke anses for at være i strid med artikel 22, stk. 3, i den dagældende DBO mellem Danmark og Portugal. Ifølge kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 23 B er det overladt til den nationale lovgivning at udforme nærmere detaljerede regler for, hvordan lempelsen skal beregnes. Se TfS 2000, 426 ØLD.

Eksempel: Køb af udenlandske aktier

Landskatteretten fandt, at en skatteydere optagelse af udlandslån havde en sådan sammenhæng med køb af udenlandske aktier, at renteudgifterne vedrørende udlandslånet skulle fragå i den lempelsesberettigede udenlandske indkomst inden beregning af skattelempelse.

Landsskatteretten bemærkede, at klageren var privat investor. Efter en konkret vurdering af det oplyste om klagerens økonomiske forhold, hans opkøb af udenlandske aktier og optagelse af udlandslån fandt Landsskatteretten det for overvejende sandsynligt, at udlandslånene, i al væsentlighed, var anvendt til opkøb af klagerens udenlandske aktieportefølje. Da denne formodning ikke var afkræftet, blev afgørelsen stadfæstet. Se TfS 2000, 684.

Eksempel: Kurstab og udgift til konsolideringsfond var ikke udgifter i relation til LL § 33 F

Landsskatteretten fandt, at en fonds fradragsberettigede kurstab og en udgift til en konsolideringsfond ikke var udgifter, der skulle fratrækkes, når fondens nettoindkomst fra udlandet skulle opgøres efter [LL § 33 F](#). Fonden var en afdeling under en arbejdsgiver- og

erhvervsorganisation, hvis formål var at anbringe konfliktmidler i aktiver, herunder værdipapirer. Se [SKM2002.364.LSR](#).

Forholdsmæssig fordeling af udgifter samt undtagelse fra nettoprincippet

Udgifter, der ikke klart kan henføres til enten den pågældende udenlandske indkomst eller til en anden dansk eller udenlandsk indkomst, skal fordeles forholdsmæssigt efter bruttoindkomsternes størrelse. Se [LL § 33 F](#), stk. 2.

Eksempler på sådanne udgifter er generalomkostninger og renteudgifter vedrørende en kassekredit, som bliver anvendt til generel finansiering af både danske og udenlandske aktiviteter. Se [SKM2014.276.LSR](#). Se også [SKM2016.309.VLR](#).

Der er en generel undtagelse fra nettoprincippet for den renteudgift, som eksportører selv har betalt for at finansiere et kreditsalg til udlandet. Renteudgiften skal ikke fratrækkes, når den lempelsesberettigede indkomst skal opgøres ved lempelsesberegningen. Eksportøren får fuld lempelse af skat af den renteindtægt, eksportøren modtager som følge af kreditsalget. Det er fordi, at sådan en rente oftest vil være en del af salgsprisen snarere end en kapitalinvestering. Renten vil oftest gå videre til kunden fra eksportøren.

Undtagelsen gælder kun, hvis varer, industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr bliver solgt på kredit til udlandet. Derimod vil pengeinstitutters udlån til udlandet eksempelvis ikke være omfattet af reglen. Se [LL § 33 F](#), stk. 3.

Eksempel: Bidrag til en schweizisk arbejdsmarkedspension

Landsskatteretten fandt, at klageren opfyldte betingelserne for at opnå fuldt fradrag i den danske indkomst for bidrag til en schweizisk arbejdsmarkedspension efter den dagældende dansk/schweiziske DBO artikel 28, stk. 4. Bidraget til pensionsordningen blev beregnet på grundlag af lønindkomst tjent i Danmark, Norge og Sverige. Da der var tale om bidrag til en schweizisk arbejdsmarkedspensionsordning fandt Landskatteretten, at bidraget ikke skulle anses for en udgift, der direkte vedrørte den udenlandske lønindkomst. Bidraget skulle fragå den danske indkomst, som var det en dansk pensionsordning. Bidraget skulle derfor ikke fordeles i forholdet mellem den danske, norske og svenske lønindkomst ved lempelsesberegningen efter [LL § 33 F](#), stk. 2. Se TfS 1997, 917.

Eksempel: Generalomkostninger skulle fordeles

Et selskabs aktivitet bestod i drift af arbejdsmarkedspensionen inden for industriens område. Selskabets væsentligste indtægter bestod af præmieindbetalinger samt investeringsafkast.

Landsskatteretten fandt, at udgifter til de generalomkostninger, der ikke direkte kunne henføres til dansk indkomst, skulle fordeles i forholdet mellem den danske og udenlandske bruttoindkomst. Retten fandt, at der ikke var hjemmel til at opdele selskabets indtægter i en forsikrings- og investeringsdel. Fordelingen efter [LL § 33 F](#), stk. 2, skulle foretages i forhold til selskabets samlede bruttoindkomst. Se [SKM2002.24.LSR](#).

Eksempel: "Bruttoindkomst" omfatter ikke skattefrie indtægter

Et selskab havde investeret i danske og udenlandske aktier samt i danske obligationer. Udbytteindkomsterne fra aktieinvesteringerne var i et vist omfang skattefri. Selskabet var berettiget til skattelempelse efter [LL § 33](#).

Da de afholdte renteudgifter til finansiering af investeringerne ikke direkte kunne henføres til den danske eller udenlandske indkomst, skulle udgifterne fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst efter [LL § 33 F](#), stk. 2.

Østre Landsret tiltrådte ministeriets synspunkt om, at "bruttoindkomst" ikke omfatter skattefrie indtægter. Østre Landsret henviste dels til forarbejderne til [LL § 33 F](#), stk. 2, og dels til, at begrebet

"indkomst" i skattelovgivningen i almindelighed dækker over skattepligtige indtægter, hvorimod der ikke findes en legal definition af begrebet "skattefrie indtægter". Se [SKM2001.542.ØLR](#).

Eksempel: Sponsorindtægter fra Danmark

En professionel golfspiller havde sponsorindtægter fra Danmark udover indtægter og udgifter i forbindelse med deltagelse i turneringer i forskellige lande. Landsskatteretten fandt, at sponsorindtægterne fra Danmark ikke kunne medregnes i den udenlandske indkomst, selvom der utvivlsomt var en nær sammenhæng mellem golfspillerens sponsorindtægter og hans deltagelse i Europa Tour'en i lande uden for Danmark. Udenlandsk indkomst er i [LL § 33 F](#) defineret som indkomst, der oppebæres fra udlandet. Landsskatteretten fandt ikke, at sponsorindtægterne kunne anses for oppebåret fra udlandet, når sponsorindtægterne blev ydet fra sponsorer hjemmehørende i Danmark. Turneringsudgifter skulle ved lempelsesberegningen fordeles på de enkelte lande og fratrækkes i den udenlandske indkomst (præmieindtægterne) efter LL § 33 F, stk. 1. Golfspillerens andre omkostninger skulle fordeles efter forholdet mellem de danske og udenlandske indkomster efter LL § 33 F, stk. 2. Se [SKM2002.573.LSR](#).

Periodisering

[LL § 5 D](#) indebærer, at udenlandsk indkomst og udgifter, der knytter sig til denne indkomst, skal henføres til beskatning i samme indkomstår, når den lempelsesberettigede udenlandske rente-, udbytte- og anden kapitalindkomst skal opgøres. Reglen sikrer, at nettoprincippet i LL § 33 F ikke kan blive omgået ved, at fx renteindtægter og renteudgifter beskattes / fratrækkes i hvert sit indkomstår. Reglen skal anvendes uanset, om der lempes efter LL § 33 eller efter en DBO.

Er der tale om renteindkomst, skal renteindtægter og den renteudgift, der knytter sig til indtægten, fordeles over den periode, som renterne vedrører (fuld periodisering). Se LL § 5 D, 1. pkt. Det gælder uanset reglen i LL § 5, stk. 2. Se afsnit [C.A.11.2.6.1](#).

Er der tale om anden kapitalindkomst eller udbytteindkomst, hvor indkomsten ikke forfalder i det samme indkomstår som den tilhørende udgift kan fratrækkes, skal udgiften henføres til forfaldsåret for indkomsten. Se LL § 5 D, 2. pkt.

Om en udgift vedrører en lempelsesberettiget rente- kapital- eller udbytteindkomst afhænger af en konkret vurdering.

Provisioner mv. som nævnt i LL § 5, stk. 3, skal fordeles over låneperioden uanset størrelsen.

Se også

- Afsnit [C.F.4](#) om lempelsesberegning
- [CIR nr. 72 af 17/4 1996](#), pkt. 5.4 om [LL § 33 F](#) og pkt. 8.5 om periodisering af renter mv. i forbindelse med lempelsesberegning
- Skatteministerens besvarelse af diverse fortolkningsspørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg vedrørende anvendelse af LL § 5 D og LL § 33 F. Se ToldSkat Nyt 1993.21.913.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2016.309.V LR	Vestre Landsret tog Skatteministeriets påstand til følge og udtalte, at der i relation til LL § 33 F, for hver udgift må foretages en konkret vurdering af, om udgiften vedrører den danske eller den udenlandske indkomst. Er denne vurdering ikke foretaget, eller indebærer vurderingen, at udgiften ikke alene vedrører dansk eller udenlandsk indkomst, skal udgiften fordeles, jf. stk. 2. Dette gælder uanset, om der er foretaget en indirekte fordeling i relation TP-principper. Da moderselskabet H1 ikke havde foretaget denne vurdering	

	vedrørende administrationsudgifter og aktionæromkostninger henført til udenlandske datterselskaber efter TP-principper, blev disse udgifter fordelt efter forholdet mellem den danske og udenlandske bruttoindkomst.	
<u>SKM2001.542.ØLR</u>	Østre Landsret tiltrådte ministeriets synspunkt om, at "bruttoindkomst" ikke omfatter skattefrie indtægter. Østre Landsret henviste dels til forarbejderne til LL § 33 F, stk. 2, og dels til, at begrebet "indkomst" i skattelovgivningen i almindelighed dækker over skattepligtige indtægter, hvorimod der ikke findes en legal definition af begrebet "skattefrie indtægter".	
TfS 2000, 426 ØLR	LL § 33 F kunne ikke anses for at være i strid med artikel 22, stk. 3, i den dagældende DBO mellem Danmark og Portugal. Ifølge kommentar til OECD's modeloverenskomst artikel 23 B er det overladt til den nationale lovgivning at udforme nærmere detaljerede regler for, hvordan lempelsen skal beregnes.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2014.276.LSR</u>	H2 ApS og H3 A/S var danske datterselskaber med H1 A/S som administrationsselskab. Datterselskaberne havde betalt udenlandsk kildeskat af modtagne royaltyindtægter. H2 ApS havde afholdt renteudgifter til finansiering af aktiviteter inden for koncernen, herunder til koncernudlån og til køb af aktier. Landsskatteretten fandt, at renteudgifterne udgjorde en naturlig del af H2 ApS' virksomhed og var en integreret del af den samlede koncern på lige fod med koncernens øvrige aktiviteter. Der var således tale om udgifter, der hverken kan henføres til dansk eller udenlandsk indkomst, men som skulle fordeles efter forholdet mellem den danske og udenlandske bruttoindkomst, jf. LL § 33 F, stk. 2 og dermed nedsætte den lempelsesberettigede indkomst efter nettoprincippet.	
<u>SKM2006.663.LSR</u>	Klageren var berettiget til lempelse efter LL § 33 A. Den udenlandske indkomst, der indgik i lempelsesberegningen var nettoindkomsten, dvs. indkomsten efter de fradrag, der kunne henføres til denne indkomst.	
<u>SKM2002.573.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at sponsorindtægterne fra Danmark ikke kunne blive medregnet i den udenlandske indkomst. Turneringsudgifter skulle ved lempelsesberegningen fordeles på de enkelte lande og fratrækkes i den udenlandske indkomst (præmieindtægterne) efter <u>LL § 33 F</u> , stk. 1. Golfspillerens andre omkostninger skulle fordeles efter forholdet mellem de danske og udenlandske indkomster efter LL § 33 F, stk. 2.	
<u>SKM2002.364.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at en fonds fradragsberettigede kurstab og en udgift til en konsolideringsfond ikke var udgifter, der skulle medregnes, når fondens nettoindkomst fra udlandet skulle opgøres efter LL § 33 F. Fonden var en afdeling under en arbejdsgiver- og erhvervsorganisation, hvis formål var at anbringe konfliktmidler i aktiver, herunder værdipapirer.	
<u>SKM2002.24.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at udgifter til de generalomkostninger, der ikke direkte kunne henføres til dansk indkomst, skulle fordeles i forholdet mellem den danske og udenlandske bruttoindkomst. Retten fandt ikke, at der var hjemmel til at opdele selskabets indtægter i en forsikrings- og investeringsdel. Fordelingen efter LL § 33 F, stk. 2, skulle foretages i forhold til selskabets samlede bruttoindkomst.	
TfS 2000, 684 LSR	Landskatteretten fandt, at en skatteydere optagelse af udlandslån havde en sådan sammenhæng med køb af udenlandske aktier, at renteudgifterne vedrørende udlandslånet skulle fragå i den lempelsesberettigede udenlandske indkomst inden beregning af skattelempelse.	
TfS 1997, 917 LSR	Landsskatteretten fandt, at klageren opfyldte betingelserne for at opnå fuldt fradrag i den danske indkomst for bidrag til en schweizisk arbejdsmarkedspension efter den dagældende dansk/schweiziske DBO artikel 28, stk. 4. Bidraget til pensionsordningen blev beregnet på grundlag af lønindkomst tjent i Danmark, Norge og Sverige. Da der var tale om bidrag til en schweizisk arbejdsmarkedspensionsordning fandt Landskatteretten, at bidraget ikke skulle anses for en udgift, der direkte vedrørte den udenlandske lønindkomst fra Norge og Sverige. Bidraget skulle alene fragå den danske indkomst, som var det en dansk	

	pensionsordning. Bidraget skulle derfor ikke fordeles i forholdet mellem den danske, norske og svenske lønindkomst ved lempelsesberegningen efter LL § 33 F, stk. 2.	
Skatterådet		
<u>SKM2013.22.SR</u>	Skatterådet udtalte, at en skatteydere lønindkomst under et forskningsophold i udlandet, skulle nedsættes med rejseudgifter efter LL § 9 A, før der blev beregnet lempelse efter LL § 33 A.	

C.F.2.4 Overførsel af underskud mellem ægtefæller

Indhold

Afsnittet indeholder en række afsnit om reglerne for overførsel af underskud mellem ægtefæller, hvis den ene eller begge ægtefæller har udenlandsk indkomst.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Fordeling af kapitalindkomst
- Fremførsel af underskud
- Uudnyttet personfradrag
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Ved overførsel af underskud mellem ægtefæller efter [PSL § 13](#), stk. 2 eller 4, skal der ved opgørelsen af ægtefællernes skattepligtige indkomst og personlige indkomst ses bort fra personlig indkomst, der ikke bliver beskattet i Danmark, men som bliver beskattet i udlandet. Se [PSL § 13](#), stk. 5.

For at der kan ses bort fra den udenlandske indkomst, skal indkomsten kunne beskattes i udlandet i sin helhed. Er beskatningsretten til den udenlandske personlige indkomst fx delt mellem Danmark og udlandet, er betingelsen for at se bort fra den udenlandske indkomst ikke opfyldt.

Det er alene ved overførsel af underskud mellem ægtefæller, der kan ses bort fra udenlandsk indkomst, og ikke ved fremførsel af underskud hverken for den ægtefælle, der har udenlandsk indkomst eller for den anden ægtefælle.

Ved underskudsopgørelsen bliver der set bort fra udenlandsk indkomst, hvis der kan opnås skattefritagelse eller skattelempelse efter en DBO eller [LL § 33](#). Det er uden betydning, om skattelempelsen efter en DBO sker efter exemptionsmetoden eller creditmetoden. Se [SKM2006.459.LSR](#).

Reglen om at se bort fra udenlandsk indkomst anvendes ikke, hvis den danske skat af den udenlandske indkomst bliver nedsat efter reglerne i [LL § 33 A](#) eller [SØBL §§ 5-8](#). Se [PSL § 13](#), stk. 5.

Hvis en lønindkomst er omfattet af både lempelsesreglerne i en DBO og LL § 33 A, kan man vælge, at lempelsesreglerne i DBO'en skal anvendes af hensyn til muligheden for at overføre underskud. Se afsnit [C.F.4.2.6](#) om valget mellem LL § 33 A og lempelsesreglerne i en DBO.

Den del af underskuddet, der svarer til udgifter, som den skattepligtige får fradrag for i udlandet, kan ikke overføres til ægtefællen. Se [PSL § 13](#), stk. 5.

Den personlige indkomst skal reduceres med de fradragsberettigede udgifter, der vedrører den udenlandske indkomst, uanset om udgifterne er omfattet af [PSL § 3](#), stk. 2. Den udenlandske personlige indkomst, der kan ses bort fra ved beregningen af overførsel af underskud mellem

ægtefæller, er nettoindtægten. Dvs. bruttoindtægten fra udlandet reduceret med de fradrag, der har direkte tilknytning til erhvervsindkomsten af den udenlandske indkomst. Det kan fx være fradrag for befordring. Se [PSL § 13](#), stk. 5.

Kapital- og aktieindkomst, der bliver beskattet i udlandet, indgår på normal vis ved beregningen af det underskud, der kan overføres til ægtefællen.

En ægtefælles underskud skal ikke modregnes i den anden ægtefælles udenlandske indkomst omfattet af reglen om bortseelse. Skatteværdien af en ægtefælles underskud skal ikke modregnes i den del af den anden ægtefælles bund- eller topskat, som kan henføres til den anden ægtefælles udenlandske indkomst omfattet af reglen om bortseelse.

Eksempel: Overførsel af underskud ved creditlempelse i udenlandsk indkomst

Klageren var fuldt skattepligtig i Danmark og drev erhvervsvirksomhed i Tyskland. Overskuddet ved virksomheden i Tyskland skulle medregnes i Danmark som udenlandsk indkomst. Indkomsten skulle lempes efter creditmetoden ifølge den dansk/tyske DBO.

Landsskatteretten fandt, at der ved opgørelsen af ægtefællernes skattepligtige indkomst, til brug for overførsel af underskud i henhold til [PSL § 13](#), stk. 2 eller stk. 4, skulle ses bort fra klagerens tyske erhvervsindkomst efter [PSL § 13](#), stk. 5. Landsskatteretten fandt, at det var uden betydning, om en udenlandsk indkomst blev lempet efter exemption- eller creditmetoden, og at der i øvrigt ikke kunne foretages en analogislutning fra henvisningen til undtagelsen vedrørende [LL § 33 A](#). Se [SKM2006.459.LSR](#).

Eksempel: Indkomst fra flere virksomheder i virksomhedsordningen

Når en ægtefælle driver udenlandsk virksomhed og anvender virksomhedsordningen, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed. Se [VSL § 2](#), stk. 3. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det samlede skattemæssige resultat af alle virksomheder under ordningen skal være positivt, når der skal bortses for positiv udenlandsk indkomst efter [PSL § 13](#), stk. 5. Se [SKM2019.484.HR](#). Se også [SKM2023.340.VLR](#), hvoraf det fremgår, at landsretten i en situation hvor virksomhedsordningen er valgt finder, at virksomhedsindkomst i overensstemmelse med virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, skal ses under ét ved opgørelsen af det beløb, der kan ses bort fra efter personskattelovens § 13, stk. 5, ved overførsel af underskud mellem ægtefæller.

Fordeling af kapitalindkomst

Hvis en eller begge ægtefæller har lempelsesberettiget udenlandsk indkomst, skal kapitalindkomsten fordeles mellem ægtefællerne efter principperne i [KSL § 24 A](#). Er det tilfældet kan ægtefællerne ikke frit aftale en anden fordeling af kapitalindkomsten end den, der følger af de formueretlige regler for ægtefæller. Se afsnit [C.A.11.2.2.4](#).

Det er uden betydning, om lempelse skal gives efter [LL § 33](#), [LL § 33 A](#) eller i medfør af en DBO. Det er også uden betydning hvilken lempelsesmetode, der skal bruges.

Kapitalindkomst skal også fordeles efter principperne i [KSL § 24 A](#), hvis en eller begge ægtefæller har indkomst som er objektiv skattefri. Se afsnit [C.F.7.2.2](#) om organisationer, hvorfra lønnen er objektiv skattefri.

Hvis en eller begge ægtefæller har lempelsesberettiget udenlandsk kapitalindkomst eller indkomst i form af udbytte, skal opgørelsen af den udenlandske indkomst efter nettoprincippet i [LL § 33 F](#), laves på grundlag af ægtefællernes samlede kapitalindtægter eller kapitaludgifter. Se [KSL § 24 B](#).

Eksempel: Fordeling af renteudgifter efter KSL § 24 A

Et ægtepar ejede et enfamilieshus, der var deres bolig. Manden arbejdede i slutningen af 1987 og hele 1988 i England og selvangav indtægten som udenlandsk indkomst efter [LL § 33 A](#). Overskud

og renteudgifter vedrørende huset blev for 1988 i sin helhed selvangivet af hustruen, selvom det var registreret med 50 pct til hver ægtefælle. Rentefradraget kunne på den måde udnyttes fuldt ud.

Landsskatteretten fandt, at der skulle ske en fordeling af renteudgifterne mellem ægtefællerne i overensstemmelse med reglen i [KSL § 24 A](#). Se TfS 1992, 138 LSR.

Fremførsel af underskud

Hvis en person, som i år 1 havde en negativ skattepligtig indkomst, og som i år 2 fx har såvel positiv dansk indkomst som positiv udenlandsk indkomst, er der ikke hjemmel til ved exemptionberegningen at bortse fra indtægter eller fradrag.

Indkomstopgørelsen for år 2 kan illustreres således:

Dansk personlig indkomst	50.00
	0
Udenlandsk personlig indkomst	116.0
	00
Samlet personlig indkomst	166.0
	00
Underskud for år 1	-
	60.000
Skattepligtig indkomst	106.0
	00

og skatteberegningen skal derfor foretages sådan, at nedslagsbrøken for kommuneskat, sundhedsbidrag - og kirkeskat bliver:

116.0
00

106.0
00

og vedrørende bundskat:

116.0
00

166.0
00

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.4.3.1](#) om praksisændringen vedrørende den beregningstekniske metode for lempelse i forhold til personfradrag.
- [CIR nr. 129 af 4/7 1994](#) afsnit E om underskud.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2019.484.H R	En skatteyder, der drev virksomhed i flere lande, skulle opgøre sin virksomhedsindkomst under ét, jf. VSL § 2, stk. 3. Da den samlede virksomhedsindkomst var negativ, kunne der ikke gives credit i dansk skat	Tidligere SKM2015.648.LSR , SKM2016.604.BR og

	for betalt skat i et af landene.	SKM2018.241.ØLR På baggrund af afgørelserne, er det Skattestyrelsens opfattelse, at de samlede resultat af alle virksomheder i virksomhedsordningen skal være positivt, før der kan bortses fra positiv udenlandsk indkomst.
Landsretten		
SKM2023,340.V LR	En person, der anvendte virksomhedsskatteordningen, drev i indkomståret 2017 virksomhed i såvel Danmark som i udlandet. Virksomheden i udlandet gav overskud, hvorimod virksomheden i Danmark gav underskud. Samlet set var resultatet et overskud. Landsretten fandt, at det der ved opgørelsen af det beløb, der kan ses bort fra efter PSL § 13, stk. 5, ved overførsel af underskud mellem ægtefæller, skulle ses bort fra det samlede nettoresultat af de danske og udenlandske virksomheder, jf. VSL § 2, stk. 3. Skattemyndighederne havde i en årrække frem til og med 2016 alene set bort fra den udenlandske nettoindkomst ved beregning af overførsel af underskud mellem ægtefæller, jf. PSL § 13, stk. 5. Der forelå ikke oplysninger om, at skattemyndighederne herved havde forholdt sig specifikt til spørgsmålet om, hvilket beløb der kunne ses bort fra i medfør af PSL § 13, stk. 5, i tilfælde, hvor skatteyderen har valgt at anvende virksomhedsordningen, eller at spørgsmålet havde været behandlet i skattemyndighedernes vejledninger, styresignaler, meddelelser eller cirkulærer. Det forhold, at skattemyndighederne i hvert fald i perioden 2011 - 2016 havde set bort fra hele den udenlandske indkomst ved anvendelsen af PSL § 13, stk. 5, kunne ikke i sig selv kan anses for en positiv afgørelse om spørgsmålet. Landsretten fandt derfor, at der ikke var godtgjort en fast administrativ praksis, som der kunne støttes ret på.	
Landsskatteretten		
SKM2006.459.L SR	Klageren var fuldt skattepligtig i Danmark og drev erhvervsvirksomhed i Tyskland. Overskuddet ved virksomheden i Tyskland skulle medregnes i Danmark som udenlandsk indkomst. Indkomsten skulle lempes efter creditmetoden ifølge den dansk/tyske DBO. Landsskatteretten fandt, at der ved opgørelsen af ægtefællernes skattepligtige indkomst, til brug for overførsel af underskud i henhold til PSL § 2 eller 4, skulle ses bort fra klagerens tyske erhvervsindkomst efter PSL § 13, stk. 5. Landsskatteretten fandt, at det var uden betydning, om en udenlandsk indkomst blev lempet efter exemption- eller creditmetoden i relation til PSL § 13, stk. 5, og at der i øvrigt ikke kunne foretages en analogislutning fra henvisningen til undtagelsen vedrørende LL § 33 A.	
TfS 1992, 138 LSR	Et ægtepar ejede et enfamilieshus, der var deres bolig. Manden arbejdede i slutningen af 1987 og hele	

1988 i England og selvangav indtægten som udenlandsk indkomst efter LL § 33 A. Overskud og renteudgifter vedrørende huset blev for 1988 i sin helhed selvangivet af hustruen, selvom det var registreret med 50 % til hver ægtefælle. Rentefradraget kunne på den måde udnyttes fuldt ud.	
---	--

Landsskatteretten fandt, at der skulle ske en fordeling af renteudgifterne mellem ægtefællerne i overensstemmelse med reglen i KSL § 24 A.	
--	--

C.F.3 Begrænset skattepligtige, subjektive og objektive regler

Indhold

Dette afsnit handler om reglerne om begrænset skattepligtigt.

Afsnittet indeholder:

- Begrænset skattepligt ([C.F.3.1](#))
- Indkomstopgørelse for begrænset skattepligtige ([C.F.3.2](#))
- Afsluttende ansættelse ved skattepligts ophør ([C.F.3.3](#)).

Det bemærkes, at der ved lov nr. 710 af 13. juni 2023 (Indførelse af begrænset skattepligt ved udøvelse af visse aktiviteter i Danmarks eksklusive økonomiske zone, anvendelse af kulbrinteanlæg m.v. i forbindelse med lagring af CO2 og ændring af listen over lande, der er omfattet af defensive foranstaltninger) foretages ændringer i bl.a. kildeskatteloven.

Lovændringen har til formål at indføre hjemmel til indkomstbeskatning af udenlandske selskaber m.v. og personer hjemmehørende i udlandet af aktiviteter, som disse måtte udøve i Danmarks eksklusive økonomiske zone, dvs. uden for 12-sømilegrænsen, hvis de pågældende aktiviteter vedrører etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg.

Lovændringen træder i kraft den 1. juli 2023.

C.F.3.1 Begrænset skattepligt

Indhold

Dette afsnit handler om begrænset skattepligt af en række indkomstarter efter kildeskatteloven (KSL).

Afsnittet indeholder:

- Regel om begrænset skattepligt ([C.F.3.1.1](#))
- Lønindtægt ([C.F.3.1.2](#))
- Bestyrelses honorarer mv. ([C.F.3.1.3](#))
- Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) ([C.F.3.1.4](#))
- Erhvervsvirksomhed ([C.F.3.1.5](#))
- Fast ejendom ([C.F.3.1.6](#))
- Udbytteindtægt - visse aktieafståelser ([C.F.3.1.7](#))
- Konsulenthonorarer mv. ([C.F.3.1.8](#))
- Royalty ([C.F.3.1.9](#))

- Pensioner ([C.F.3.1.10](#))
- Sociale ydelser mv. ([C.F.3.1.11](#))
- Skibs- og flybesætninger ([C.F.3.1.12](#))
- Begrænset skattepligt efter kulbrinteskatteloven ([C.F.3.1.13](#))
- Begrænset skattepligt efter kursgevinstloven ([C.F.3.1.14](#))
- Begrænset skattepligt og dobbeltbeskatningsoverenskomster ([C.F.3.1.15](#)).

C.F.3.1.1 Regel om begrænset skattepligt

Personer, der ikke er fuldt skattepligtige efter [KSL § 1](#), er begrænset skattepligtige af en række indkomstarter. Se [KSL § 2](#), stk. 1. Bestemmelsen omfatter således personer, der hverken har bopæl eller ophold i Danmark, men som modtager indkomst fra kilder her i landet.

Dødsboer, der behandles i udlandet efter [dødsboskatteloven \(DBSL\) § 1](#), stk. 3, er også omfattet af den begrænsede skattepligt. Se [KSL § 2](#), stk. 1.

C.F.3.1.2 Lønindtægt

Indhold

Dette afsnit handler om lønindtægt, der er begrænset skattepligtigt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Tjenesteforhold
- Arbejde udført her i landet
- Arbejde både i Danmark og i udlandet
- Vederlagets form
- Vederlag for konkurrenceklausuler
- Skattepligtens indtræden
- Skattepligtens ophør
- Betydningen af DBO'erne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Skattepligten omfatter indkomst erhvervet ved:

- personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet
- at påtage sig indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet
- fratrædelsesgodtgørelse, løn i opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves ved ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning.

Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

Tjenesteforhold

Bestemmelsen i [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, omfatter personer, der erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold - modsat selvstændig erhvervsvirksomhed. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, og afsnit [C.F.3.1.5](#) om begrænset skattepligt af erhvervsvirksomhed.

Afgrænsning til erhverv

Der foreligger et tjenesteforhold, når indkomstmottageren udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og for dennes regning.

Selvstændig virksomhed er derimod kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

Afgrænsningen er bl.a. relevant, hvis en dansk arbejdsgiver anvender udenlandske enkeltmandsvirksomheder. Det er spørgsmålet, om den udenlandske person i forhold til det konkrete arbejde skal anses for være selvstændigt erhvervsdrivende eller for at være i et tjenesteforhold. Dette afgøres efter de almindelige kriterier for afgrænsningen mellem selvstændig virksomhed og personer i tjenesteforhold. Se afsnit [C.C.1.2](#).

Eksempel

En dansk byggevirksomhed indgår aftale med en person, der er registreret som selvstændig i sit hjemland. Den pågældende person skal udføre et murerarbejde på en byggeplads. Den danske byggevirksomhed afholder alle væsentlige erhvervsmæssige omkostninger i forbindelse med arbejdet, og den danske byggevirksomhed bærer risikoen ved arbejdets udførelse. Den pågældende udenlandske person vil som hovedregel blive anset for at være i tjenesteforhold til den danske byggevirksomhed ud fra de almindelige kriterier for afgrænsningen mellem selvstændig virksomhed og personer i tjenesteforhold.

Hvis den pågældende person altovervejende er beskæftiget på den danske virksomhed, og/eller hvis han indgår i det almindelige arbejde i virksomheden, vil der efter omstændighederne være en formodning for, at den pågældende skal anses for at udføre sit arbejde i et tjenesteforhold til den danske arbejdsgiver.

Se også

Se også [SKM2014.407.SR](#).

Anvendelse af flere enkeltmandsvirksomheder til samme arbejde

Hvis en dansk arbejdsgiver anvender flere udenlandske enkeltmandsvirksomheder/personer i forbindelse med samme arbejde i den danske virksomhed, vil dette tale for, at de udenlandske enkeltmandsvirksomheder/personer skal anses for at være i tjenesteforhold. Hvis en person ikke har påtaget sig en fast afgrænset opgave, taler dette for, at den pågældende arbejder i et tjenesteforhold for en dansk arbejdsgiver. Der skal dog fortsat foretages en samlet vurdering af de kriterier, der fremgår af afsnit [C.C.1.2](#).

Anvendelse af en udenlandsk underentreprenør der videregiver den samlede entreprise til en række udenlandske enkeltmandsvirksomheder/personer

Man skal også i denne situation foretage en konkret vurdering af forholdet mellem den danske virksomhed henholdsvis den udenlandske underentreprenør og den enkelte enkeltmandsvirksomhed/person.

Hvis den enkelte enkeltmandsvirksomhed/person efter kriterierne i afsnit [C.C.1.2](#) ikke kan anses for at være selvstændig erhvervsdrivende, må det samtidigt vurderes, om vedkommende skal

betragtes som ansat hos den udenlandske underentreprenør, eller om vedkommende skal betragtes som ansat hos den danske virksomhed.

Eksempel

I [SKM2014.411.VLR](#) fandt retten efter en samlet vurdering, at de polske håndværkere måtte anses for lønmodtagere i en dansk enkeltmandsvirksomhed, der udførte renovering af ejendomme ved brug af polske håndværkere. Det blev af skattemynderen gjort gældende, at de polske håndværkere ikke indgik i et ansættelsesforhold til den danske virksomhed, men at de derimod var ansat i en polsk virksomhed, der indgik underentrepriseraftaler med den danske virksomhed. Subsidiært blev det gjort gældende, at forholdet mellem den danske virksomhed og de polske håndværkere skulle behandles efter reglerne om arbejdsudleje. Retten anså de polske håndværkere for lønmodtagere i den danske virksomhed. Landsretten lagde særlig lagt vægt på det fremlagte timeregnskab, der var udfærdiget på dansk, og på at beløbene i henhold til timeregnskabet var bogført som udgifter i den danske virksomhed. Landsretten lagde endvidere vægt på, at den danske virksomhed havde afholdt udgifterne til materialer samt bespising af de polske håndværkere.

Se også

Se også [SKM2012.599.VLR](#) om østeuropæiske håndværkere der blev anset for at være lønmodtagere i relation til en dansk virksomhed, selvom de var momsregistrerede i både Østeuropa og Danmark.

Hvis der opstår tvivl om, hvorvidt indkomstmodtagerne er i tjenesteforhold, eller om de driver selvstændig erhvervsvirksomhed, må afgørelsen ske efter de retningslinjer, der er anført i afsnit [C.C.1.2.](#)

Se også

- CIR nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven om afgrænsningen mellem lønmodtagerindkomst og indkomst fra selvstændig virksomhed.
- om ansættelse gennem vikarbureauer under afsnit [C.F.3.1.4.1.](#)

Afgrænsning til arbejdsudleje

Arbejdsudleje forudsætter helt generelt, at de udenlandske arbejdstagere er ansat hos en udenlandsk arbejdsgiver, der har indgået aftale med en dansk virksomhed om at stille de udenlandske arbejdstagere til rådighed for at udføre arbejde her i landet for den danske virksomhed. Hvis arbejdstagerne anses for lønmodtagere i en dansk virksomhed, er arbejdsforholdet ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Se afsnit [C.F.3.1.4.1.](#)

Se fx byggerieksamplerne i afsnit [C.F.3.1.4.1](#) for eksempler på henholdsvis arbejdsudleje og entreprise.

Der kan opstå spørgsmål om, hvorvidt de udenlandske personer, der udfører arbejde for en dansk virksomhed, skal anses for omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1 (direkte ansættelse) eller for omfattet af § 2, stk. 1, nr. 3 (arbejdsudleje). Dette spørgsmål er bl.a. blevet behandlet i [SKM2014.411.VLR](#) og [SKM2014.331.BR](#).

I [SKM2014.411.VLR](#) havde A i årene 2006-2008 drevet en dansk enkeltmandsvirksomhed, der udførte renovering af ejendomme ved brug af polske håndværkere. A gjorde principalt gældende, at de polske håndværkere ikke indgik i et ansættelsesforhold til ham, men var ansat i en polsk virksomhed, der indgik underentrepriseraftaler med hans virksomhed. Subsidiært gjorde A gældende, at forholdet mellem hans virksomhed og de polske håndværkere skulle behandles efter reglerne om arbejdsudleje. Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at de polske håndværkere måtte anses for lønmodtagere ansat hos A. Da de polske håndværkere blev anset for at være ansat hos A, fandt Landsretten ikke grundlag for at anse forholdet for arbejdsudleje.

I [SKM2014.331.BR](#) havde et dansk selskab H1 A/S fået udført arbejde af nogle polske håndværkere. Sagen drejede sig om, hvorvidt H1 A/S måtte anses for at være arbejdsgiver for de

polske håndværkere, eller om de polske håndværkere havde udført arbejde som led i en entrepriseaftale med en selvstændigt virkende udenlandsk tredjemand. Byretten fandt, at H1 A/S måtte anses for at være arbejdsgiver for de polske håndværkere. Domstolen fandt det desuden udokumenteret, at der var indgået aftaler mellem den selvstændigt virkende tredjemand og H1 A/S om arbejdet. Domstolen fandt derfor intet grundlag for at fastslå, at reglerne om arbejdsudleje fandt anvendelse i det foreliggende tilfælde.

Se også [SKM2015.372.ØLR](#), hvor svenske læger, der var ansat i deres svenske selskab, ansås som skattepligtige som direkte ansatte på det danske privathospital.

Udenlandske gæsteforskere

For udenlandske gæsteforskere ved danske forskningsinstitutter gælder den særlige praksis, at der ikke foreligger et tjenesteforhold, hvis:

- opholdet i Danmark ikke overstiger 3 måneder og
- gæsteforskeren ikke modtager andet vederlag end beløb, der ikke overstiger Skatterådets satser samt beløb til dækning af rejseudgiften til og fra Danmark, og
- gæsteforskeren under opholdet i Danmark fortsat er i et ansættelsesforhold i hjemlandet og modtager vederlag herfor.

Se [LL § 9 A](#).

Udenlandske artister m.fl.

Udenlandske artister og solister uden bopæl i Danmark bliver i almindelighed ikke skattepligtige af honorarer oppebåret i Danmark. Der indtræder dog fuld skattepligt efter 6 måneders sammenhængende ophold. Se [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 2.

Hvis der er tale om personligt arbejde i tjenesteforhold, bliver de pågældende skattepligtige fra opholdets begyndelse. Det kan fx gælde for professionelle fodbold- og håndboldspillere, ishockeyspillere, gæsteforelæsere og scenografer.

Udenlandske sæsonarbejdere

Udenlandske sæsonarbejdere vil typisk være omfattet af begrænset skattepligtigt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, medmindre de på grund af bopæl eller ophold her i landet omfattes af den fulde skattepligt efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1 eller 2.

Se afsnit [C.A.7](#) om sæsonarbejderes adgang til fradrag efter rejsereglerne.

Arbejde udført her i landet

I praksis henses til, om arbejdet er udført her i landet. Det er som udgangspunkt let at konstatere. Det er ikke afgørende, at den arbejdsgiver som udbetaler lønnen, fx er et udenlandsk selskab, når blot skatteyderens indtægt kan siges at vedrøre arbejde udført her i landet.

Hvis der er tale om feriegodtgørelse, skal beløbet være optjent i forbindelse med arbejde i Danmark.

► Se også

- Afsnit [C.F.3.1.8](#) vedrørende lønindkomst mv. udført uden for Danmark omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 7 og stk. 13. ◀

Arbejdsgivers hjemting og 183-dages-reglen

Vederlag mv. der udbetales af en arbejdsgiver, der ikke har hjemting her i landet, er ikke omfattet af den begrænsede skattepligt, medmindre indkomsten optjenes af en person, der opholder sig her i

landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode.

Se [KSL § 2](#), stk. 14.

En person, der opholder sig i Danmark i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode bliver på den måde begrænset skattepligtig af sin lønindtægt her i landet, selvom den pågældende arbejder for en arbejdsgiver med hyppigt skiftende arbejdssteder, og på den måde undgår at få fast driftssted i Danmark.

I opgørelsen medregnes samtlige opholdsdage, uanset om den pågældende har haft et ansættelsesforhold eller ej. Både hele og brudte døgn i Danmark tæller med. Ved brudte døgn forstås tilrejse- og afrejsedage og løbende arbejdsdage uden overnatning her i landet. Hvis en udenlandsk person fx opholder sig i Danmark fra søndag aften til fredag eftermiddag, vil alene lørdagen fragå ved opgørelsen af de 183 dage. Ferier, weekendophold eller andre ophold uden for Danmark tæller ikke med.

Ved hjemting forstås det sted, der kan danne grundlag for civilt søgsmål her i landet.

Bemærk

Hvis vederlaget udbetales af en arbejdsgiver, som er skattepligtig efter reglerne i [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, eller selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a, og arbejdsgiveren mv. har hjemting i et land uden for EU, med hvilket Danmark ikke har en aftale om gensidig bistand til opkrævning og inddrivelse, der svarer til reglerne indenfor EU, skal indkomsten normalt udbetales gennem en befuldmægtiget, der har hjemting her i landet. Se [KSL § 46](#), stk. 4.

Eksempel

En person, der er bosiddende i udlandet, og som arbejder for en filial for et dansk selskab i sit hjemland, og i en periode udfører arbejde i Danmark, vil blive anset for omfattet af den begrænsede skattepligt af løn optjent her i landet som udbetales af filialen i udlandet. Det danske selskabs filial anses for at have hjemting i Danmark efter [KSL § 2](#), stk. 14, nr. 2, og [KSL § 44](#), litra b. Se [SKM2012.67.SR](#).

Bemærk også

Efter KSL § 44, litra b, anses en lønindkomst ikke for A-indkomst, når udbetalingen foretages af personer, dødsboer, selskaber, foreninger, institutioner mv., der ikke har hjemting her i landet, medmindre de er skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, eller [SEL § 2](#), stk. 1, litra a.

Skattepligtens indtræden efter 183-dages-reglen

Skattepligten indtræder fra den første dag af det ophold, der har ført til, at skattepligten indtræder. Den pågældende er skattepligtig af løn optjent her i landet i denne periode og således ikke kun skattepligtig af den løn, som er optjent efter, at den pågældende har opholdt sig i 183 dage i Danmark inden for en 12-måneders-periode.

Beskatning skal ske i overensstemmelse med gældende DBO'er. Danmark kan i visse tilfælde kun beskatte lønindkomsten, når den pågældende udenlandske person har opholdt sig her i landet i mere end 183 dage inden for et kalenderår eller et skatteår.

Eksempel

Den dansk/tyske DBO artikel 15, stk. 2, giver alene Danmark ret til at beskatte lønmodtagere, der er hjemmehørende i Tyskland, når den pågældende har 183 arbejdsdage i Danmark. Disse arbejdsdage skal opgøres indenfor et kalenderår. Se afsnit [C.F.9.2.19.12](#) om den dansk/tyske DBO.

Se nærmere nedenfor om betydningen af DBO'erne.

For en udenlandsk bygge- og anlægsvirksomhed foreligger der skattepligt fra første dag, uanset om der er dansk hjemting. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, sidste punktum.

For de ansatte, der er beskæftiget ved dette faste driftssted, indtræder deres begrænsede skattepligt ved dette faste driftssted allerede fra første arbejdsdag, uanset om reglerne i en konkret DBO medfører, at selve virksomheden først beskattes efter reglerne om fast driftssted efter fx 6 eller 12 måneders varighed (eller eventuelt slet ikke beskattes inden aktiviteten igen er ophørt).

Eksempel

Når der sker registrering af en filial af Spørgers selskab i Danmark, har Skatterådet ikke bekræftet, at dette i sig selv medfører fast driftssted. Efter hovedreglen skal der være et forretningssted, der er fast, og hvorfra der udøves en erhvervsmæssig aktivitet. Spørgeren kunne derfor ikke alene ved registrering af en filial efter selskabslovens § 345, anses for at etablere fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. I henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., vil spørgeren imidlertid blive anset for skattepligtig af et fast driftssted fra første dag i forbindelse med de enkelte bygge-, anlægs- og monteringsarbejder i Danmark. Danmark kan imidlertid kun udnytte den interne hjemmel, hvis der foreligger et fast driftssted i henhold til artikel 5 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørgeren anses for at etablere fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, hvis selskabet indretter et kontor i Danmark, hvorfra alle byggeaktiviteter styres og samordnes. Se [SKM2014.320.SR](#).

Se også

- afsnit [C.D.1.2.2](#) om fast driftssted.
- [SKM2014.39.SR](#) om fast driftssted og monteringsarbejde.

Det forhold, at den udenlandske bygge- og anlægsvirksomhed kan blive fritaget for at lade lønnen udbetale gennem en befuldmægtiget her i landet efter [KSL § 46](#), stk. 5, har ikke betydning for de ansattes skattepligt.

Hvis arbejdsgiveren ikke har fast driftssted i Danmark, kan de DBO'er, som Danmark har indgået, ofte medføre, at beskatning af de begrænset skattepligtige medarbejdere ikke kan gennemføres, medmindre deres ophold her i landet har oversteget 183 dage inden for et kalenderår/12 måneders periode.

Det skal ud fra bestemmelserne i DBO'en med det pågældende land afgøres, hvornår Danmark kan gennemføre beskatning.

Grænsegængeraftale med Sverige (Øresundsafalen)

Grænsegængere er skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1. De er også skattepligtige af indkomst, som Danmark kan beskatte efter grænsegængeraftalens artikel 1. ► Se § 2, stk. 1, nr. 1 i [lov nr. 1176 af 19. november 2024](#) om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål. Se også [lov nr. 974 af 5. december 2003](#) (tidligere gældende lov). ◀

► Det betyder, at hele lønindkomsten under visse betingelser kan beskattes her, selvom dele af arbejdet udføres i Sverige eller i en tredjestat, hvis arbejdet i tredjestaten udgør tjenesterejse eller andet lignende arbejde af lejlighedsvis karakter. ◀

Se også

Se også afsnit ► [C.F.9.2.14.8.2.1](#) ◀ om forholdet mellem den fælles nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 15 og ► 19 ◀, og grænsegængeraftalen, artikel 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.5](#) om grænsegængere.

Arbejde både i Danmark og i udlandet

I de tilfælde hvor indkomsten kan henføres både til arbejde her i landet og i udlandet, vil den begrænsede skattepligtigt kun omfatte den del af indkomsten, der kan henføres til Danmark.

Eksempel

En chauffør, der er bosiddende i udlandet, og som for en dansk vognmand kører både i Danmark og i udlandet, er kun begrænset skattepligtigt af den del af lønnen, der vedrører kørsel i Danmark. Hvis kørslen i Danmark periodevis strækker sig hen over hele året, er chaufføren skattepligtigt hele året, og er derfor berettiget til fuldt personfradrag. Skattepligten omfatter kun den del af lønnen, der kan henføres her til landet.

Se også

- [SKM2007.424.LSR](#)
- Afsnit [C.F.3.2.3](#) om indkomstopgørelsen ved arbejde både i Danmark og i udlandet.

Vederlagets form

Alle former for vederlag er omfattet af den begrænsede skattepligt, herunder alle former for skattepligtige personalegoder. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1. Der kan eksempelvis være tale om medarbejderaktier, aktieoptioner, fri bil eller bolig til rådighed, syge- eller livsforsikringsdækning og betalt medlemskab af foreninger.

Se også

Se også afsnit [C.A.5](#) om personalegoder.

Hvis et personalegode efter sin art og størrelse er skattefrit for personer, der er omfattet af fuld skattepligt, er det pågældende personalegode også skattefrit for den begrænset skattepligtige. Det gælder fx fri adgang til kaffe og frugt på arbejdspladsen.

Se også afsnit [C.A.3.2](#) om Feriegodtgørelse, samtidighedsferie og udbetaling af tilgodehavende feriemidler. Førtidig udbetaling af indefrosne feriemidler medregnes til den skattepligtige lønindkomst.

Vederlag for konkurrenceklausuler

Vederlag for indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse - konkurrenceklausuler - er begrænset skattepligtigt, uanset om vederlaget har sammenhæng med nuværende eller et tidligere tjensteforhold. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

Det gælder uanset, om vederlaget udbetales som et engangsvederlag eller i form af løbende vederlag. Det er også uden betydning, om retten til indkomsten er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

Se også

Se også afsnit [C.A.3.3.1](#) om vederlag for konkurrenceklausuler mv.

Skattepligtens indtræden

Begrænset skattepligt indtræder, når skattepligtsbetingelsen er opfyldt, dvs. fra det tidspunkt den pågældende har lønindtægt ved arbejde udført her i landet. Se [KSL § 6](#).

Det er afgørende, hvornår arbejdet er påbegyndt, mens tidspunktet for lønudbetalingen er uden betydning.

En person, der opholder sig nogen tid her i landet, før vedkommende tager lønarbejde, vil få en periode uden begrænset skattepligt fra opholdets begyndelse og indtil det tidspunkt, hvor arbejdet påbegyndes. Hvis opholdet bliver af 6 måneders varighed eller derover bliver vedkommende i stedet fuldt skattepligtig, og den fulde skattepligt indtræder fra opholdets begyndelse.

"Sign on Fee"

Indgås der aftale om "sign on fee" ved underskrivelse af en kontrakt i udlandet, inden der påbegyndes ophold eller sker udøvelse af arbejdsaktivitet i Danmark, indtræder der først fuld eller begrænset skattepligt af "sign on fee" til Danmark, når opholdet eller arbejdet påbegyndes for arbejdsgiveren i Danmark. Den pågældende anses at påtage sig en forpligtelse til at påbegynde en ansættelse hos sin nye arbejdsgiver ved underskrivelsen af kontrakten. Derfor anses udbetalingen af "sign on fee" at være en udbetaling af forskud på løn, og det indebærer, at udbetaleren skal indeholde A-skat. Se [KSL § 46](#).

Se også

Se også ovenfor om skattepligtens indtræden efter 183-dages-reglen.

Se også [SKM2007.370.SKAT](#).

Hyppig indtræden og ophør

Hvis en ikke fuldt skattepligtig person indenfor samme indkomstår tager arbejde her i landet for en dansk arbejdsgiver i flere perioder, indtræder og ophører skattepligten i takt hermed, og der skal principielt foretages et tilsvarende antal skatteansættelser. Se afsnit [C.F.3.2](#).

Dog kan perioderne være så hyppige og arbejdet i sin karakter og udstrækning bevirke, at den begrænsede skattepligt opretholdes i hele perioden.

Eksempel

Landsskatteretten anså en finsk kapelmester, der i henhold til en kontrakt var ansat som kunstnerisk leder af et dansk byorkester, for skattepligtig i hele det pågældende indkomstår, og ikke kun for de 12 perioder (af en varighed fra 2 til 34 dage) i hvilke han havde opholdt sig her i landet. Se LSRM 1979, 92.

Skatterådet har i to situationer taget stilling til, hvor hyppigt arbejdet i Danmark skal foregå for, at den begrænsede skattepligt også opretholdes mellem de enkelte indkomstperioder. 1-2 arbejdsdage om måneden var tilstrækkeligt til at opretholde skattepligten. Skatterådet fandt derimod, at 1-2 arbejdsdage i kvartalet ikke var tilstrækkeligt til at opretholde skattepligten efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1. Se [SKM2012.753.SR](#).

Skattepligtens ophør

Skattepligten ophører, når den skattepligtige ikke længere modtager vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

Skattepligten opretholdes dog i visse tilfælde efter, at den skattepligtige er ophørt med sit arbejde fx i forbindelse med udbetaling af fratrædelsesgodtgørelse.

Fratrædelsesgodtgørelse mv.

Skattepligten omfatter fratrædelsesgodtgørelser, løn i opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning.

Hvis indkomsten vedrører arbejde, der er udført både i Danmark og udenfor Danmark, omfatter den begrænsede skattepligt kun den del af indkomsten, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde i Danmark. Se også [SKM2020.126.LSR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15.1.1](#) om betalinger efter arbejdsforholdets ophør.

Se også

- [SKM2004.53.LSR](#), [SKM2006.733.SR](#) og [SKM2011.542.ØLR](#)
- Afsnit [C.F.3.2.3](#) om indkomstopgørelsen.
- Ovenfor om konkurrenceklausuler.

Betydningen af DBO'erne

Selv om Danmark har intern dansk hjemmel til at beskatte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, kan beskatningsretten være tillagt et andet land.

Hvis personen er bosiddende i et land, som Danmark har en DBO med, vil retten til at beskatte indkomsten afhænge af bestemmelserne i den pågældende DBO. Har Danmark ikke indgået en DBO med det pågældende land, kan Danmark altid beskatte.

Efter OECD's modeloverenskomst artikel 15 kan gage, løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde, der er optjent i Danmark af en person, der er hjemmehørende i udlandet, beskattes i Danmark.

Er personen hjemmehørende i udlandet, kan indkomsten ikke beskattes i Danmark, hvis:

- personens ophold i Danmark ikke overstiger 183 dage i nogen 12-måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår, og
- vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i Danmark, og
- vederlaget ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i Danmark.

Se OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 1 og 2.

Bemærk

Den dansk/tyske DBO artikel 15, stk. 2, giver alene Danmark ret til at beskatte en lønmodtager, der er hjemmehørende i Tyskland, når den pågældende har 183 arbejdsdage i Danmark. Disse arbejdsdage skal opgøres indenfor et kalenderår.

Se afsnit [C.F.9.2.19.12](#) om den dansk/tyske DBO.

Se også

- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2007.308.HR	En direktør blev anset for begrænset	

	skattepligtig af løn udbetalt af et selskab, der var hjemmehørende i Danmark, hvor selskabet også havde sit kontor. Direktøren havde en fritidsbolig i Sverige, som dagligt gjorde det muligt at arbejde i Danmark, hvor han også kunne overnatte. Der var en formodning om, at direktøren havde udført lønarbejde i Danmark, som skulle beskattes i Danmark. Arbejde her i landet.	
<u>SKM2006.547.HR</u>	En dansker, der var bosiddende i England, blev anset for skattepligtig af beløb udbetalt af et engelsk selskab i forbindelse med, at han havde udført arbejde for et dansk søsterselskab. Det danske søsterselskab var hans reelle arbejdsgiver og der forelå ikke en skriftlig ansættelsesaftale mellem danskeren og det engelske selskab. Det engelske selskab havde alene udbetalt løn til danskeren i den periode, hvor han havde udført arbejde for det danske selskab, og det danske selskab havde fuldt ud godtgjort det engelske selskab den udbetalte løn. Betingelsen i den dansk-britiske DBO art. 15 for at lade beskatningsretten tilkomme England var ikke opfyldt. En del af det samlede vederlag blev anset for at vedrøre et tysk forbundet selskab og skulle ikke beskattes i Danmark. Arbejde her i landet.	
Landsretsdomme		
<u>SKM2015.372.ØLR</u>	2 svenske overlæger med speciale i x-kirurgi arbejdede på et privathospital i Danmark. Vederlaget for dette arbejde blev anset som lønindkomst. Landsretten lagde vægt på, at lægerne både før og efter den omhandlende periode var ansatte i et sædvanligt ansættelsesforhold på privathospitalet. Landsretten fremhævede endvidere, at uanset at der var sket væsentlige ændringer i appellanternes arbejdsforhold og ansvarsområde i den relevante periode, indgik arbejdet fortsat som en integreret del af privathospitalets kerneydelse. Da appellanterne herudover alene havde dokumenteret afholdelse af driftsudgifter i mindre omfang, fandt retten, at den yderligere økonomiske risiko, som lægerne måtte have påtaget sig i perioden ikke var så betydelig, at de ikke længere kunne betragtes som lønmodtagere.	
<u>SKM2014.411.VLR</u>	Efter en samlet vurdering måtte de polske håndværkere anses for lønmodtagere i en dansk enkeltmandsvirksomhed, der udførte renovering af ejendomme ved brug af polske håndværkere. Det blev gjort gældende, at de polske håndværkere ikke indgik i et ansættelsesforhold til den danske virksomhed, men at de derimod var ansat i en polsk virksomhed, der indgik underentrepriseaftaler med den danske virksomhed. Subsidiært blev det gjort gældende, at forholdet mellem den danske virksomhed og de polske håndværkere skulle behandles efter reglerne om	

	arbejdsudleje. Retten anså de polske håndværkere for lønmodtagere. Det blev tillagt vægt, at det fremlagte timeregnskab, der var udfærdiget på dansk, og på at beløbene i henhold til timeregnskabet er bogført som udgifter i den danske virksomhed, der afholdt udgifter til materialer og bispisning af de polske håndværkere.	
<u>SKM2012.599.VLR</u>	42 østeuropæiske håndværkere måtte anses som lønmodtagere i forhold til et dansk ApS. Det forhold, at håndværkerne var registreret med selvstændig virksomhed i Østeuropa og momsregistreret i både Østeuropa og Danmark, førte ikke i sig selv til, at de ikke kunne anses for at være lønmodtagere i forhold til selskabet. Retten tillagde det særligt betydning, at selskabet havde afholdt en række sædvanlige, erhvervsmæssige udgifter for håndværkerne, og at der ikke var dokumentation for afregningsforholdet heraf. Det blev også tillagt vægt, at håndværkerne var tilmeldt på selskabets adresse, og at håndværkerne overfor politiet havde forklaret, at de arbejdede for selskabet og fik timebetaling. På baggrund af kriterierne i punkt 3.1.1. i CIR nr. 129 af 4/7-1994 til Personskatteloven kunne håndværkerne ikke anses som selvstændige, men som lønmodtagere.	
<u>SKM2012.82.ØLR</u>	Landsretten vurderede i modsætning til byretten, at en direktør først havde erhvervet endelig ret til fratrædelsesgodtgørelser efter ophøret af direktørens fulde skattepligt til Danmark. Fratrædelsesgodtgørelsen var derfor ikke skattepligtig til Danmark. Vedrører indkomståret 2002 og 2003.	Ved lov nr. 345 af 18. april 2007 blev <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 1, ændret, således at skattepligten bl.a. omfatter fratrædelsesgodtgørelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning
<u>SKM2011.542.ØLR</u>	Efter den dagældende <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 1, skulle personer betale skat af andet vederlag for personligt arbejde udført her i landet. Landsretten udtalte, at løn i en opsigelsesperiode ikke kan anses for at udgøre vederlag for arbejde udført tidligere i ansættelsesforholdet, at det i den forbindelse er uden betydning, at lønmodtageren ikke udfører arbejde i opsigelsesperioden, at det må lægges til grund, at sagsøgeren, hvis hun var pålagt arbejde i opsigelsesperioden, ville have udført det i udlandet, og at hendes opsigelsesperiode på 12 måneder derfor hverken helt eller delvist kunne anses for at udgøre vederlag for at arbejde udført her i landet.	
<u>SKM2008.679.VLR</u>	Løn under barsel blev anset som omfattet af den begrænsede skattepligt i henhold til <u>KSL § 2</u>, stk. 1, litra b, jf. § 43, stk. 2, litra g, jf. kildeskattebekendtgørelsens § 20, nr. 7. (Ydelser i forbindelse med barselsorlov er omfattet af den nugældende <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 12.) Ifølge DBO med USA tilkom	

	beskatningsretten Danmark som kildeland, jf. art. 19. Af disse grunde var lønnen med rette beskattet i Danmark. Ydelser ved barselsorlov.	
<u>SKM2007.27.ØLR</u>	Fastlæggelse af beskatningsretten til lønindkomst i et fast driftssted skal afgøres på grundlag af definitionen af et fast driftssted i overenskomsten med de enkelte arbejdstageres hjemlande. Et schweizisk selskab udførte aktiviteter uden for dansk territorium men på den danske kontinentalsokkel. De ansatte var hjemmehørende i en række andre lande. Da de øvrige betingelser for dansk beskatning var opfyldte, beroede afgørelsen på, om arbejdsvederlaget blev udredet af et dansk driftssted, efter modeloverenskomstens art. 15, stk. 1, jf. stk. 2, litra c. Da aktiviteten kun havde været af kortvarig karakter, forelå der ikke dansk driftssted, og Danmark havde dermed ikke beskatningsretten. Ikke fast driftssted.	
TfS 1996, 248 ØLR	En direktør med bopæl i Tyskland blev anset for skattepligtig af lønindtægt fra arbejde udført her i landet for et dansk datterselskab, selvom han var ansat og aflønnet af det tyske moderselskab. Betingelserne i DBO én for at lade beskatningsretten tilfalde Tyskland var ikke opfyldt. Arbejde her i landet.	
Byretsdomme		
<u>SKM2024.528.BR</u> ◀	► En skatteyder oppebar efter ophøret af sin fulde skattepligt til Danmark en række honorarer fra sine danske selskaber. Sagen angik, om skatteyderen var begrænset skattepligtig af honorarerne efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 7, der omhandler indkomst i form af vederlag fra en virksomhed som "rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for virksomheden". Arbejdet var ikke udført i Danmark. Retten fandt, at den samlede indkomst på 4.733.000 kr. var omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 7, jf. stk. 8. ◀	
<u>SKM2022.584.BR</u>	Spørgsmålet i sagen var, om indehaverne af to Y2-landske enkeltmandsvirksomheder skulle anses for lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende i forbindelse med deres nedbrydningsarbejde udført for sagsøgeren, og om sagsøgeren derfor var forpligtet til at indeholde og hæfte for skat og arbejdsmarkedsbidrag. I anden række var spørgsmålet i sagen, om det var i strid med EU-retten at anse Y1-landene for lønmodtagere. Retten fandt efter en samlet vurdering af sagens faktiske omstændigheder, sammenholdt med kriterierne anført i Skatteministeriets	Dommen er anket til Vestre Landsret.

cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteoven, at de Y2-landske personer skulle anses som **lønmodtagere**.

Retten lagde navnlig vægt på, at Y1-landerne havde modtaget timebetaling for arbejde, som de havde udført personligt uden at de påtog sig en nævneværdig økonomisk risiko.

Retten fandt, at dette resultat ikke kan anses for at krænke EU-retten, og udtalte i den forbindelse, at der ikke forelå en forskelsbehandling mellem nationale og grænseoverskridende situationer, og at de Y2-landske virksomheder ikke forhindres i at etablere sig i Danmark eller virke som selvstændige virksomheder i andre tilfælde.

SKM2014.331.BR

Sagen vedrørte spørgsmålet, om sagsøgeren var arbejdsgiver for nogle polske håndværkere og dermed indeholdelsespligtig af A-skat og AM-bidrag eller, om det arbejde, som de polske håndværkere havde udført i stedet, var sket som led i en entrepriseaftale.

Retten gav efter en samlet, konkret vurdering skattemyndighederne medhold i, at sagsøgeren måtte anses som arbejdsgiver for de polske håndværkere. Retten lagde bl.a. vægt på, at sagsøgeren havde instruktionsbeføjelse over håndværkerne, at sagsøgeren førte tilsyn og kontrol med deres arbejde, at håndværkerne i overvejende grad alene havde sagsøgeren som hvervgiver, at sagsøgerne afholdte udgifterne til samtlige byggematerialer og i hvert fald stillede værktøj og køretøjer til rådighed for håndværkerne, samt at sagsøgeren ikke havde løftet bevisbyrden for, at der reelt var et entrepriseforhold. **Lønmodtagere.**

SKM2013.228.BR

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en dansk virksomhed havde indgået aftale med en selvstændig virksomhed med udenlandske ansatte til at udføre arbejde på en juletræsplantage, eller om de udenlandske arbejdstagere var ansat af den danske virksomhed med den virkning, at denne var indeholdelsespligtig og hæftede for betaling af A-skat og AM-bidrag for indkomstårene 2005, 2006 og 2007.

Det blev lagt til grund, at de polske statsborgere havde udført arbejde i tjenesteforhold for den danske virksomhed, hvorfor den danske virksomhed var pligtig til at indeholde A-skat og AM-bidrag.

Det kunne ikke føre til andet resultat, at den ene polske medarbejder havde fundet frem til de øvrige polske arbejdere og havde dem med til Danmark, og at denne polske medarbejder

	fungerede som leder i forhold til dem, og at den danske virksomhed afregnede vederlaget i forhold til denne polske medarbejder, der fordelte vederlaget til de øvrige.	
Landsskatteretskendelser		
<u>SKM2023.562.LSR</u>	Sagen angik, om et cirkus' betalinger til artister var foretaget til selvstændigt erhvervsdrivende, eller om betalingerne var sket for personligt arbejde i tjenesteforhold, således at artisterne var lønmodtagere og betalingerne dermed A-indkomst med den konsekvens, at cirkuset havde pligt til at indeholde A-skat og AM-bidrag ved betalingerne til artisterne. Landsskatteretten udtalte, at det fulgte af Højesterets domme af 23. januar 1973, offentliggjort som U.1973.151H, og af 14. april 1975, offentliggjort som U.1975.511H, samt Østre Landsrets dom af 4. juli 1980, offentliggjort som U1981.349Ø, at artister og solister ikke var lønmodtagere, men en særegen gruppe, som udførte kunstnerisk arbejde. Landsskatteretten fandt herefter, at artisterne ikke var lønmodtagere i deres kontraktsforhold med cirkuset, og at cirkuset som følge heraf ikke havde pligt til at indeholde A-skat og AM-bidrag i forbindelse med betaling af artisterne. Landsskatteretten ændrede derfor SKATs afgørelse.	
<u>SKM2020.206.LSR</u>	Et selskab, der drev smedevirksomhed, havde indgået aftale med en polsk virksomhed om udførelse af forskellige arbejdsopgaver. Efter en samlet bedømmelse stadfæstede Landsskatteretten SKATs afgørelse, hvorefter ejeren af den polske virksomhed var anset som lønmodtager i selskabet, der derfor havde været forpligtet til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Da selskabet var bekendt med det grundlag, der begrundede, at der var tale om A-indkomst, havde selskabet ikke haft føje til at anse den pågældende som selvstændig erhvervsdrivende. Landsskatteretten tiltrådte derfor også SKATs afgørelse, hvorefter selskabet var ansvarlig for den manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.	
<u>SKM2020.126.LSR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt klageren var begrænset skattepligtig af løn i opsigelsesperiode og fratrædelsesgodtgørelse, jf. KSL § 2, stk. 1 og 9. Landsskatterettens fandt, at en forholdsmæssig del af den løn og den fratrædelsesgodtgørelse, som klageren havde modtaget i en opsigelsesperiode, var omfattet af begrænset skattepligt til Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1 og 9. Retten fandt således, at en del af lønnen i opsigelsesperioden og en del af fratrædelsesgodtgørelsen var erhvervet i forbindelse med ophør af et	Indbragt for domstolene, hvor Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle.

	ansættelsesforhold, der havde omfattet arbejde her i landet, og hvor lønnen havde været undergivet dansk beskatning. Retten fandt endvidere, at der ikke i medfør af bestemmelsen i KSL § 2, stk. 1, nr. 1, eller i forarbejderne til bestemmelsen, var belæg for at antage, at der skulle ske retserhvervelse af beløbet inden ophør af (den fulde) skattepligt. Der var heller ikke belæg for at antage, at bestemmelsen alene gjaldt løn modtaget inden for de sidste 12 måneder. Landsskatteretten stadfæstede således SKATs afgørelse.	
<u>SKM2012.435.LSR</u>	En skatteyder, hvis fulde skattepligt var genindtrådt blev anset for at have erhvervet endelig ret til en fratrædelsesgodtgørelse, der vedrørte skatteyderens tidligere arbejde i Sverige på tidspunktet for fritstilling af skatteyderen. Fratrædelsesgodtgørelsen var udbetalt i form af løn i opsigelsesperioden, og der var ikke særlige betingelser forbundet med udbetalingen. Fritstillingen fandt sted inden genindtræden af fuld skattepligt, mens udbetalingen skete efter genindtræden af den fulde skattepligt.	
<u>SKM2012.67.SR</u>	En person, der i sit hjemland var ansat i et dansk selskabs filial ville blive omfattet af dansk begrænset skattepligt af lønindkomst udbetalt af filialen i forbindelse med, at personen deltog i møder, kurser, samt udførte arbejde i Danmark for filialen. Det danske selskabs filial ansås for at have hjemting i Danmark efter <u>KSL § 2</u>, stk. 8, nr. 2, og <u>KSL § 44</u>, litra b.	
<u>SKM2007.424.LSR</u>	En professor i musik med bopæl i udlandet indtjente løn ved ansættelse ved et dansk musikkonservatorium og var begrænset skattepligtig heraf. Hele lønnen skulle beskattes i Danmark, og der var ikke grundlag for at opdele de i vederlag for forberedelse udført i udlandet og vederlag for selve undervisningen udført i Danmark. Arbejde her i landet og i udlandet.	
<u>SKM2006.353.LSR</u>	En skatteyder, hvis fulde skattepligt var ophørt, blev anset for begrænset skattepligtig af løn, udbetalt under barselsorlov fra et amt. Det blev henset til, at skatteyderen under barselsorloven var ansat i og aflønnet som en lønmodtager af amtet, at ansættelsesforholdet fortsat bestod under barselsorloven, at det arbejde, der fysisk var udført som led i ansættelsesforholdet i det hele var udført her i landet, samt at den løn, som klageren modtog under barselsorloven måtte anses for at træde i stedet for løn for personligt arbejde i tjenesteforhold. Ydelser ved barselsorlov.	
<u>SKM2004.53.LSR</u>	En skatteyder, der var fraflyttet til England, var begrænset skattepligtig efter den dagældende <u>KSL § 2</u>, stk. 1, litra a, af den løn hun modtog i opsigelsesperioden, hvor hun var	

	fritstillet af arbejdsgiveren. Lønnen skulle i opsigelsesperioden henføres til virksomhed her i landet. Fratrædelsesgodtgørelse.	
<u>SKM2001.260.LSR</u>	En chefdiregent ansås for selvstændig erhvervsdrivende i forhold til et påtænkt kontraktforhold med et orkester og var derfor ikke begrænset skattepligtig til Danmark af vederlag for det udførte arbejde. Der var tale om en 3-årig rammeaftale, hvor den pågældende skulle udføre arbejde i en periode på op til 8 uger pr. år. Ikke tjenesteforhold.	
TfS 1998, 652 LSR	12 måneders udbetalinger, svarende til skatteyderens gage med et tillæg, kunne anses som A-indkomst, efter <u>KSL § 43</u> . Skatteyderen, der var blevet fritstillet som direktør, blev derfor anset for begrænset skattepligtig efter <u>KSL § 2</u> . Det blev lagt til grund, at der ikke skulle præsteres et arbejde for at modtage udbetalingerne. Under de omstændigheder skulle artikel 21 om anden indkomst finde anvendelse. Schweiz havde derfor som bopælsland beskatningsretten. Fratrædelsesgodtgørelse.	Ved lov nr. 345 af 18. april 2007 blev <u>KSL § 2</u> , stk. 1, nr. 1, ændret, således at skattepligten bl.a. omfatter fratrædelsesgodtgørelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning.
TfS 1998, 556 LSR	En honorarindtægt blev ikke anset for at være omfattet af den begrænsede skattepligt, fordi der ikke var tale om personligt arbejde udført i tjenesteforhold. Ikke tjenesteforhold.	
LSRM 1979, 92 LSR	En finsk kapelmester, der i henhold til en kontrakt havde været ansat som kunstnerisk leder af et dansk byorkester, blev anset for skattepligtig i hele det pågældende indkomstår og ikke kun for de 12 perioder (af en varighed fra 2 til 34 dage), i hvilke han havde opholdt sig her i landet. Tjenesteforhold.	
Skatterådet		
<u>SKM2021.206.SR</u>	Det var efter en ændring i spørgerens ansættelsesforhold i Luxembourg blevet muligt for spørgeren at udføre sit arbejde med udgangspunkt i Danmark. I den forbindelse ønskede spørgeren at anvende forskerskatteordningen. Det var meningen, at spørgeren flyttede til Danmark, hvor spørgeren kom til at bo i den ejendom, som han ejede sammen med sin ægtefælle, som allerede boede her i landet. Dertil kom, at det var meningen, at spørgerens nuværende arbejdsgiver oprettede et datterselskab i Danmark, hvortil spørgerens ansættelsesforhold skulle overføres. Eneste ansatte i datterselskabet blev formentlig spørgeren. Spørgeren havde i COVID-perioden (9. marts 2020 - 30. juni 2020) opholdt sig i Danmark i perioden 13. marts 2020 - 28. juni 2020, hvilket havde ført til, at spørgerens fulde danske skattepligt var indtrådt. Spørgeren ville i den forbindelse anvende den midlertidige	

valgfri ordning, der gjaldt vedrørende indtræden af fuld dansk skattepligt, som følge af et ophold i Danmark i Covid-19 perioden, jf. lov nr. 871 af 14. juni 2020.

Når spørgeren valgte at anvende denne midlertidige ordning, indtrådte den fulde danske skattepligt dermed ikke for spørgeren uanset det nævnte ophold i Danmark. Valget af den midlertidige ordning medførte i stedet begrænset skattepligt. Der var tale om en udvidet begrænset skattepligt, som var indført i tilknytning til den midlertidige ordning, jf. lov nr. 871 af 14. juni 2020. Spørgerens arbejde for sin udenlandske arbejdsgiver, mens han opholdte sig i Danmark indenfor Covid-19 perioden var omfattet af reglen om udvidet begrænset skattepligt.

Som led i opfyldelsen af betingelserne for at anvende forskerskatteordningen, skulle spørgeren indtræde i dansk fuld eller begrænset skattepligt i forbindelse med påbegyndelse af et arbejde i Danmark under forskerskatteordningen. Dertil kom, at spørgeren ikke måtte have været fuldt eller begrænset skattepligtig inden for en periode af 10 år forud for påbegyndelse af et arbejde under forskerskatteordningen.

Spørgeren var allerede inden oprettelsen af et selskab i Danmark, inden overførsel af spørgerens ansættelsesforhold til dette selskab og inden flytning af arbejdsstedet til Danmark med det formål at anvende forskerskatteordningen, blevet omfattet af dansk skattepligt.

Skatterådet svarede derfor, at spørgeren ikke opfyldte alle betingelserne for at anvende forskerskatteordningen.

SKM2014.407.SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en polsk håndværker (hvervtager), der lejlighedsvis udførte arbejdsopgaver i Danmark for malerfirmaet A Service (spørger), kunne anses som selvstændig erhvervsdrivende her i landet. Skatterådet fandt, at hvervtager skulle anses for at være lønmodtager i et tjenesteforhold i forhold til spørgers virksomhed. Skatterådet fandt, at arbejdsforhold og - betingelser på afgørende punkter afveg fra de forhold, der kendetegner drift af selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Skatterådet lagde ved den vurdering vægt på, at hvervtager direkte udfører de arbejdsopgaver, der var aftalt mellem spørger og slutkunden, at hvervtagers arbejde indgik som en løbende og integreret del af spørgers virksomhed, at selve arbejdet udførtes under instruktion af spørgers mester, at arbejdet tidsmæssigt udførtes efter

	aftale mellem spørger og dennes slutkunde, at spørger leverede de nødvendige arbejdsmaterialer mv. og at spørger forestår aflønningen af hvervtager på timebasis. Tjenesteforhold.	
<u>SKM2014.329.SR</u>	Selskab A GmbH havde indgået flere entrepriseaftaler med forskellige danske byggevirksomheder, og i den forbindelse beskæftigede selskabet et antal medarbejdere i Danmark. Selskabet var registreret med en postadresse hos B ApS, og B ApS varetog spørgerens skattemæssige forpligtelser. Selskab A GmbH havde ikke nogen ansatte i disse lokaler, og alle medarbejdere er udstationeret fra det tyske selskab til Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at når der ske registrering af en filial af selskab A GmbH i Danmark, medfører det i sig selv fast driftssted. Efter hovedreglen skal der være et forretningssted, der er fast, og hvorfra der udøves en erhvervmæssig aktivitet. Selskab A GmbH kunne derfor ikke alene ved registrering af en filial efter selskabslovens § 345, anses for at etablere fast driftssted i Danmark, jf. <u>SEL § 2</u>, stk. 1, litra a, og artikel 5 i DBO'en mellem Danmark og Tyskland. I henhold til <u>SEL § 2</u>, stk. 1, litra a, 6. pkt., ville selskab A GmbH imidlertid blive anset for skattepligtig af et fast driftssted fra første dag i forbindelse med de enkelte bygge-, anlægs- og monteringsarbejder i Danmark. Danmark kan imidlertid kun udnytte den interne hjemmel, hvis der foreligger et fast driftssted i henhold til artikel 5 i den dansk-tyske DBO. Skatterådet kunne bekræfte, at spørgeren anses for at etablere fast driftssted efter SEL § 2, stk. 1, litra a, hvis selskabet indretter et kontor i Danmark, hvorfra alle byggeaktiviteter styres og samordnes.	
<u>SKM2014.39.SR</u>	A AB (spørger) havde fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a og DBO Norden, artikel 5. Spørger havde rådighed over kontorlokaler. Som følge af kontorlokalernes anvendelse, skulle disse anses for at udgøre et fast forretningssted gennem hvilket, spørger anses for at udøve sin forretningsvirksomhed. Skatterådet fandt også, at det svenske monteringspersonale, som arbejdede på danske byggeprojekter for spørger var begrænset skattepligtige til Danmark, jf. <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 1 og stk. 9, nr. 2, da spørger havde fast driftssted i Danmark. Danmark havde ret til at beskatte det svenske monteringspersonales lønindkomst for arbejde udført i Danmark for det faste driftssted, jf. artikel 15. Fast driftssted.	
<u>SKM2012.753.SR</u>	Skatterådet fandt, at skattepligten efter <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 1, ikke ville blive afbrudt, hvis en person havde 1-2 arbejdsdage i Danmark om måneden. Derimod var 1-2 arbejdsdage i	

	kvartalet ikke tilstrækkeligt til at opretholde skattepligten.	
<u>SKM2008.646.SR</u>	Vederlag fra et selskab for kursusafholdelse i Danmark var ikke omfattet af den begrænsede skattepligt, idet selskabet ikke havde fast driftssted i Danmark, for så vidt angår den del af virksomheden, der angår kursusvirksomheden. Fast driftssted.	
<u>SKM2008.475.SR</u>	Spørgeren anset for begrænset skattepligtig af en stay-on-bonus, som han fik udbetalt 12 måneder efter salg af aktiemajoriteten i arbejdsgiverselskabet. Skattepligten omfattede kun den del af bonussen, der kunne henføres til arbejde i Danmark i fastholdelsesperioden. Ingen del af bonussen kunne beskattes som vederlag for, at spørgeren havde fraskrevet sig en tidligere aftalt ret til fratrædelsesgodtgørelse i tilfælde af ejerskifte. Ydelser efter ophør.	
<u>SKM2006.733.SR</u>	En skatteyder var ikke begrænset skattepligtig til Danmark af løn i opsigelsesperioden samt fratrædelsesgodtgørelse udbetalt af AS. Det blev lagt til grund, at skatteyderen i det år, hvor han blev opsagt fra sin stilling, ikke udførte arbejde her i landet, jf. <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 1, og hverken var fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark.	
Andre afgørelser		
<u>SKM2007.370.SKA</u> T	Sign on fee anses for forskud på løn. Indkomsten er A-indkomst omfattet af <u>KSL § 43</u> , stk. 1. Vederlaget tages til indtægt i det indkomstår, hvori arbejdsforpligtelsen påbegyndes og A-skatten anses for en foreløbig skat for dette indkomstår. Sign on Fee.	
TfS 1993.67 TSS	Udenlandske trainees var ikke skattepligtige af et stipendiebeløb. Beløbet udbetaltes ikke til de udenlandske trainees, men til projektet, og skulle anvendes til dækning af udgifter til dækning af bolig og undervisning mv. Stipendiebeløbene blev ikke anset som A-indkomst, da der ikke var tale om vederlag for arbejde eller om understøttelse. Se <u>KSL § 43</u> , stk. 2, litra e. Beløbet var ikke begrænset skattepligtigt efter <u>KSL § 2</u> , stk. 1, nr. 1. Ikke vederlag for arbejde her i landet.	

C.F.3.1.3 Bestyrelseshonorarer mv.

Indhold

Dette afsnit handler om personer, der modtager bestyrelseshonorarer mv.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Udvalg, kommissioner, råd og lign.
- Privat og offentlig virksomhed

-
- Betydningen af DBO'erne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Skattepligten omfatter indkomst erhvervet:

- for medlemskab af bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende
- som medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende

Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 2.

Der stilles ikke krav om anden tilknytning her til landet end, at den skattepligtige indkomst kan henføres her til landet (kildeland). Det er derfor uden betydning for den begrænset skattepligt, om møderne er afholdt i Danmark eller i udlandet.

Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i. Alle former for personalegoder er omfattet af bestemmelsen.

Se også [SKM2013.700.HR](#) om aktievederlag og tegningsretter.

Udvalg, kommissioner, råd og lign.

Ifølge bestemmelsen er indkomst erhvervet for medlemskab af eller som medhjælp for udvalg, kommissioner, råd og lign. omfattet af begrænset skattepligt.

Hvis der er tale om en art arbejdsgruppe, som er nedsat til at varetage en bestemt funktion og der ikke er tale om tjenesteforhold, kan dette efter en konkret vurdering sidestilles med et udvalg. Indkomsten vil dermed være omfattet [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 2.

Se [SKM2021.211.SR](#) om beskatning af internationale eksperter.

Eksempel

I [SKM2021.211.SR](#) fandt Skatterådet, at nogle internationale eksperter, som sad i forskellige komiteer for en dansk fond, var omfattet af [KSL § 2, stk. 1, nr. 2](#). De komiteer, som de internationale eksperter var medlemmer af, var etableret med det formål at få vurderet ansøgninger om fondsmidler. De internationale eksperter var engageret på grundlag af deres fagområde. Det var fondens bestyrelse, der traf afgørelse om udlodning af fondsmidler, og de internationale eksperter var ikke medlemmer af bestyrelsen. Der var tale om en art arbejdsgruppe, som var nedsat til at varetage en bestemt funktion. Skatterådet fandt på denne baggrund, at komiteernes arbejde var at anse for at være et udvalgsarbejde omfattet KSL § 2, stk. 1, nr. 2.

Privat og offentlig virksomhed

Det er uden betydning for skattepligten om medlemskabet af og medhjælpen for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende vedrører privat eller offentlig virksomhed. Det er også uden betydning, om der er tale om et frivilligt medlemskab, eller om dette beror på et borgerligt ombud.

Det har heller ikke betydning om hvervet har erhvervsmæssig karakter eller, om der fx er tale om en sportsforening, grundejerforening eller lignende.

Betydningen af DBO'erne

Selvom Danmark har intern dansk hjemmel til at beskatte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 2, kan beskatningsretten være tillagt et andet land.

Hvis personen er bosiddende i et land, som Danmark har en DBO med, vil retten til at beskatte indkomsten afhænge af bestemmelserne i den pågældende DBO. Har Danmark ikke indgået en DBO med det pågældende land, kan Danmark altid beskatte.

Efter OECD's modeloverenskomst artikel 16 kan vederlag, som udlændinge optjener som medlem af en bestyrelse for et dansk selskab, beskattes i Danmark.

OECD's modeloverenskomst artikel 16 om bestyrelseshonorarer er mindre omfattende end [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 2, og omfatter kun bestyrelsesmedlemmer og ikke medhjælpere for bestyrelser.

Om vederlag til medhjælpere, se OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Om vederlag for medlemskab af offentlige bestyrelser, se OECD's modeloverenskomst artikel 19.

En DBO kan således medføre, at Danmark er afskåret fra at beskatte efter reglen i [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 2.

Bemærk

Hvis beskatningsretten efter DBO'en tilkommer et andet land, kan indeholdelse undlades, men det må ved hver udbetaling kunne dokumenteres, at betingelserne er til stede. Til brug herfor kan eventuelt anvendes en af blanketterne 02.034-02.039 eller 02.034 A-02.039 A (om attestation af bopæl i udlandet, der findes på engelsk, tysk, italiensk, fransk og spansk).

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- Afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16 om bestyrelseshonorarer
- Afsnit [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2013.700. HR	Under henvisning til en række fortolkningsbidrag fandt Højesteret, at der med den fornødne sikkerhed er grundlag for at fortolke dagældende kildeskattelovs § 2 , stk. 1, litra k), således, at betingelsen om "udført her i landet" alene relaterer sig til aktievederlag som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt, og ikke tillige til aktievederlag som valgt medlem af eller medhjælp for et selskabs bestyrelse. For så vidt angår aktiekøberetter, som skatteyderen havde udnyttet i 2006, men retserhvervet i 2003, fandt Højesteret, at beskatningen af disse aktiekøberetter skal ske i 2006 og dermed på grundlag af den senere bestemmelse i KSL § 2 , stk. 1, nr. 2, hvorefter det ubestridt er uden betydning, om bestyrelsesarbejdet er udført her i landet.	Tidligere instanser, se SKM2011.813.Ø LR SKM2010.235.LS R
Skatterådet og Ligningsrådet		
SKM2021.211. SR	H1 havde tilknyttet internationale eksperter, som sad i forskellige komiteer, som hver især dækkede et	

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
	specificeret forskningsområde. Ekspertene vurderede og indstillede til, hvilke ansøgninger om fondsmidler, som de mente, der skulle godkendes. Det var ikke eksperterne selv, som traf endelig beslutning om, hvilke ansøgere der fik tildelt fondsmidler. Ekspertene var ikke selv medlemmer af eller medhjælp for bestyrelsen. Ekspertene fik et årligt honorar for deres komitearbejde for H1. Skatterådet bekræftede, at eksperterne ikke var omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 1, da eksperterne ikke var i tjenesteforhold med H1. Skatterådet bekræftede ikke, at eksperterne ikke var omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 2, da komitearbejdet var at sidestille med udvalgsarbejde. Skatterådet bekræftede, at eksperternes indkomst ikke var omfattet af artikel 16 i OECD's Modeloverenskomst fra 2017, da eksperterne ikke var medlemmer af en bestyrelse. Skatterådet bekræftede, at eksperternes indkomst ikke var omfattet af artikel 15 i OECD's Modeloverenskomst fra 2017, da eksperterne ikke var i tjenesteforhold med H1.	
<u>SKM2004.90.L</u> <u>R</u>	Selskabet D A/S kunne udbetale bestyrelseshonorarer til det norske moderselskab M A/S for bestyrelsesarbejde udøvet af moderselskabets ansatte uden skattemæssige konsekvenser for de ansatte. Bestyrelsesmedlemmerne var udvalgt efter kvalifikationer, og skulle varetage M A/S' interesser, som led i deres ansættelse hos M A/S. Ifølge ansættelseskontrakterne med medarbejderne var det M A/S og ikke de ansatte, som havde retskrav på bestyrelseshonoraret.	

C.F.3.1.4 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje)

Indhold

Dette afsnit handler om beskatning ved udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje).

Afsnittet indeholder:

- Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) - gældende regler ([C.F.3.1.4.1](#))
- Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) - tidligere regler ([C.F.3.1.4.2](#))

C.F.3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) - gældende regler

Indhold

Dette afsnit handler om udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje).

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Arbejdsudlejevurderingen
- Arbejdsudleje inden for koncern
- Hvervgivers pligter ved arbejdsudleje
- Grundlaget for opgørelse af arbejdsudlejeskat
- Valg af beskatning efter almindelige regler
- Overgang til anden skattepligt
- Ansættelse gennem vikarbureauer
- Videreudlejning af udenlandsk medarbejder til kunden
- Selvstændige udenlandske enkeltmandsvirksomheder
- Arbejdsudleje i tilknytning til kulbrinteindvinding
- Betydningen af DBO'erne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Når en udenlandsk person, der har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver, udfører arbejde for en dansk virksomhed, foreligger der efter omstændighederne arbejdsudleje.

KSL § 2, stk. 1, nr. 3, gælder for udenlandske personer, der erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde. Den udenlandske arbejdsgiver skal have stillet den udenlandske person til rådighed for arbejdet her i landet for en dansk virksomhed (reel arbejdsgiver), og arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden.

Arbejdsudlejereglerne følger kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2010, artikel 15, punkt 8-8.28, og finder anvendelse i overensstemmelse hermed.

Beskatningsretten til arbejdsudlejeindkomsten bygger på den forudsætning, at den danske virksomhed kan anses for den reelle arbejdsgiver over for den udenlandske arbejdstager, som har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til den udenlandske arbejdsgiver. Dette følger af en fortolkning af arbejdsgiverbegrebet i OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 2, litra b.

Anvendelsesområde

Reglen finder ikke anvendelse når:

- Arbejdstageren er fuldt skattepligtig til Danmark efter **KSL § 1**.
- Arbejdstageren er begrænset skattepligtig efter **KSL § 2**, stk. 1, nr. 1.
- Aftalen om arbejdsudleje indgås mellem to danske virksomheder.
- Den udenlandske arbejdsgiver, som stiller arbejdskraft til rådighed, har fast driftssted her i landet.
- Arbejdstageren er udøvende kunstner, musiker, artist eller sportsudøver.

Arbejdsudlejereglerne finder ikke anvendelse, når udlejer er en dansk virksomhed. Dette vil fx omfatte den situation, hvor udlejer har fast driftssted her i landet. Det er her afgørende, at der foreligger fast driftssted efter interne danske regler i **SEL § 2**, stk. 1, litra a, eller **KSL § 2**, stk. 1, nr. 4, og tillige i henhold til en DBO med det land, hvor udlejer er hjemmehørende. I de tilfælde,

hvor der ikke er en DBO med dette land, er det de interne danske regler, der er afgørende for vurderingen af, om der foreligger et fast driftssted.

Har den udenlandske virksomhed fast driftssted i Danmark, har den danske virksomhed ikke pligt til at indeholde kildeskat af de udenlandske ansattes arbejdsvederlag. Der henvises til [SEL § 2](#), stk. 1, litra a, [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4 og OECD's modeloverenskomst artikel 5 og kommentarerne hertil.

En aftale om arbejdsudleje, der indgås mellem to danske virksomheder, forudsætter, at der ikke blot foreligger en situation, hvor en dansk virksomhed formidler udenlandsk arbejdskraft til en anden dansk virksomhed. Se [SKM2022.591.VLR](#), hvor den virksomhed, der beskæftigede den udenlandske arbejdskraft, var pligtig til at indeholde arbejdsudlejeskat. Den udenlandske arbejdskraft var alene formidlet gennem en anden dansk virksomhed.

Det kan forekomme, at den danske virksomhed køber arbejdsydelser af en eller flere udenlandske enkeltmandsvirksomheder. I den situation har arbejdstagerne ikke en udenlandsk arbejdsgiver, og arbejdsudlejereglerne finder ikke anvendelse. Arbejdstageren kan i stedet enten være lønmodtager i et tjenesteforhold til en dansk virksomhed og begrænset skattepligtig efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, jf. stk. 14, nr. 2, eller selvstændigt erhvervsdrivende eventuelt med fast driftssted i Danmark efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4. Vurderingen skal ske efter danske regler uafhængigt af, om virksomhedsejeren / ejerne efter hjemlandets regler anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Se afsnit [C.F.3.1.2](#).

Se også

Se også afsnit

- Afsnit [C.F.3.1.4.2](#) om udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) - tidligere regler
- [SKM2014.478.SKAT](#), styresignal om arbejdsudleje - præcisering af reglerne.

Bemærk

Medmindre andet er fastsat, omfatter danske skatteregler ikke aktiviteter udført i Danmarks eksklusive økonomiske zone. Den begrænsede skattepligt for vederlag for personligt arbejde i forbindelse med arbejdsudleje til en virksomhed her i landet gælder derfor kun, hvis virksomheden udføres på land eller på dansk søterritorium inden for 12-sømilegrænsen.

Ved [lov nr. 710 af 13. juni 2023](#) er det dog vedtaget, at arbejdsudlejereglerne også skal omfatte vederlag for personligt arbejde for en virksomhed udført i Danmarks eksklusive økonomiske zone, når virksomheden vedrører etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg. Loven trådte i kraft den 1. juli 2023.

Det betyder, at personer, der er hjemmehørende i udlandet, og som er arbejdsudlejet til en virksomhed, der udfører aktiviteter vedrørende etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg i Danmarks eksklusive økonomiske zone, som udgangspunkt er skattepligtige til Danmark af indkomsten fra dette arbejde.

Etablering, drift og benyttelse skal forstås bredt, sådan at alle former for virksomhed, der har direkte sammenhæng med kunstige øer, installationer og anlæg i Danmarks eksklusive økonomiske zone, er omfattet. Virksomhed, der fx består i vedligeholdelse eller nedtagning af anlæg, er derfor også omfattet.

Udvidelsen af den begrænsede skattepligt gælder fx for vederlag for personligt arbejde for personer, der er arbejdsudlejet til virksomheder, der har aktiviteter knyttet til etablering og drift af den planlagte energi i Nordsøen og havvindmølleparker i forbindelse hermed.

Endvidere gælder udvidelsen af den begrænsede skattepligt også for eksempelvis vederlag for personligt arbejde for personer, der er arbejdsudlejet til virksomheder, der har aktiviteter vedrørende lagring af CO₂ i Danmarks eksklusive økonomiske zone, fx i undergrunden i den danske del af Nordsøen.

Det finder dog kun anvendelse på virksomhed vedrørende kabler og rørledninger i Danmarks eksklusive økonomiske zone, som fortsætter ind på Danmarks land- eller søterritorium eller har forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af den danske kontinentalsokkels ressourcer eller driften af kunstige øer, installationer og anlæg på dansk kontinentalsokkel.

Indkomst for personligt arbejde, som fysiske personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, oppebærer i forbindelse med arbejdsudleje til en virksomhed, der udøver aktiviteter vedrørende etablering og drift af undersøiske kabler og rørledninger på den danske kontinentalsokkel uden for 12-sømilegrænsen, dvs. i Danmarks eksklusive økonomiske zone, vil således ikke blive undergivet dansk beskatning, når de pågældende kabler eller rørledninger udelukkende benyttes til transit gennem Danmarks eksklusive økonomiske zone. Se [2022/2 LFS 73](#).

Arbejdsudlejervurderingen

Arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher.

Det er en betingelse for beskatning efter reglerne om arbejdsudleje, at arbejdet er udført i Danmark. Se fx [SKM2014.314.SR](#).

Der foreligger ikke arbejdsudleje blot fordi, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Arbejdet skal være integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde. Se fx [SKM2021.639.HR](#).

I forhold til hidtidig praksis betyder det, at Skattestyrelsen fremover i højere grad vil anerkende, at virksomheder efter omstændighederne kan bruge underleverandører herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje. Se også afsnit [C.F.3.1.4.2](#) om arbejdsudleje efter de tidligere regler.

Det beror på en konkret vurdering, om en udenlandsk medarbejder anses som arbejdsudlejert til en dansk virksomhed, eller om arbejdet udføres af en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Arbejdsudlejereglerne bygger på en "substance over form"-vurdering. Det er derfor et spørgsmål om, hvem der ud fra en samlet vurdering må anses for den reelle arbejdsgiver. Det er ikke tilstrækkeligt, at der er indgået en kontrakt, hvorefter den udenlandske arbejdsgiver formelt opfylder betingelserne for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis arbejdets karakter medfører, at der reelt ikke er noget væsentligt indhold i de forpligtelser mv., som den udenlandske arbejdsgiver har påtaget sig.

Se [SKM2021.76.VLR](#), hvor landsretten lagde til grund, at der var tale om arbejdsudleje, bl.a. under hensyn til den udenlandske virksomheds begrænsede økonomiske risiko for mangler ved de udførte arbejdsopgaver.

Se [SKM2021.136.VLR](#), hvor landsretten fremhævede, at den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet lå hos den danske virksomhed, henset til arbejdets meget enkle karakter. Der var derfor tale om arbejdsudleje. Se også [SKM2024.7.SR](#).

Det er væsentligt at fastslå, om arbejdet er integreret i den danske virksomhed, eller arbejdet ligger uden for det område, som virksomheden beskæftiger sig med, eller på anden måde er udskilt fra virksomheden.

Den udenlandske arbejdstager er ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne, når arbejdet:

- a. ikke er integreret i virksomhedens forretningsområde, eller
- b. er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed

ad a) Ikke integreret i virksomhedens forretningsområde

Karakteren af de tjenesteydelser, der leveres af den udenlandske virksomheds ansatte, er som udgangspunkt afgørende for at fastslå, om der foreligger arbejdsudleje. Det er derfor vigtigt at fastslå, om tjenesteydelserne udgør en integreret del af virksomhedens forretningsaktiviteter/forretningsområde. Ved den vurdering er det væsentligt at fastslå, om det er den udenlandske eller den danske virksomhed, der bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Se [SKM2021.639.HR](#), hvor Højesteret fandt, at det oplyste om karakteren af arbejdet sammenholdt med, at arbejdet blev udført på planteskolens roser og frugttræer og med planteskolens vegetative materiale, pegede i retning af, at arbejdet var integreret i planteskolens virksomhed, og at de udenlandske kontraktparter ikke i realiteten havde båret den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Det gjaldt, selv om det som anført af skønsmanden var muligt for en branchekyndig at konstatere, om arbejdet er udført korrekt, og selv om planteskolen ifølge de indgåede kontrakter havde haft ret til at modregne eventuelle krav i tilfælde af mangelfuldt arbejde.

Eksempler

Får en landmand opført en stald, vil byggeydelserne ikke være integreret i en landbrugsvirksomheds forretningsområde. Omvendt vil ydelser i form af hjælp til arbejdet i markerne eller i stalden mv. være integreret i landmandsvirksomhedens forretningsområde.

Får en hovedentreprenørvirksomhed, der har til formål at opføre huse, udført byggearbejde i form af murer-, tømrer- og el-arbejde af underleverandører, vil disse ydelser som udgangspunkt være integreret i hovedentreprenørens forretningsområde.

ad b) Opgaven skal være udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed

Den danske virksomhed skal klart have udskilt og afgrænset den opgave, som leveres af den udenlandske virksomhed. Hvis det ikke er tilfældet, indgår arbejdet som en integreret del af den danske virksomhed, fordi arbejdet ikke har karakter af selvstændig udenlandsk virksomhed. Det er derfor nødvendigt at se på karakteren af den opgave, der løses af de ansatte i den udenlandske virksomhed.

Hvis den udenlandske virksomhed løser opgaver inden for den danske virksomheds forretningsområde, skal det ud fra skatteretlige principper afgøres, hvilken af virksomhederne, opgaven skal anses for integreret i.

Entrepriseretten regulerer parternes forpligtelser over for hinanden, men er ikke i sig selv afgørende for den skatteretlige kvalifikation.

Hvis tjenesteydelserne er leveret i forbindelse med udøvelse af selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed, er disse efter omstændighederne ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne. Det er afgørende at se på karakteren af den udenlandske virksomhed i forhold til den danske virksomhed og de tjenesteydelser, der leveres hertil.

Afgørelsen af, om tjenesteydelserne er integreret i den danske virksomhed eller ydet i forbindelse med selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed, træffes ud fra en konkret vurdering. I den forbindelse er det væsentligt at fastslå, om det er den danske eller den udenlandske virksomhed, der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Det er derfor vigtigt at kunne afgrænse den udenlandske virksomheds ydelser fra den danske virksomheds ydelser. Kan den udenlandske virksomheds ydelser ikke afgrænses, foreligger der som udgangspunkt ikke udenlandsk selvstændig virksomhed, bl.a. som følge af at ansvaret for det udførte arbejde ikke selvstændigt kan placeres. Hvis den udenlandske virksomhed bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde, taler dette for selvstændig erhvervsvirksomhed. At den danske virksomhed ikke har egne ansatte til den pågældende opgavevaretagelse, har efter omstændighederne ikke afgørende betydning for, om opgaven kan anses for udskilt. Se fx [SKM2022.228.HR](#). Højesteret fandt, at det arbejde, som de udenlandske arbejdere udførte for H1 og H2, måtte anses for et naturligt led i de danske virksomheders drift, og at de danske virksomheder havde båret den væsentligste del af ansvaret og

den økonomiske risiko for arbejdet. Herefter og henset til de konkrete omstændigheder vedrørende bl.a. kontraktens upræcise indhold og fraværet af tegninger og arbejdsbeskrivelser fandt Højesteret, at der forelå arbejdsudleje efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3.

Den danske virksomhed bærer som udgangspunkt det primære ansvar over for sin kunde uanset, at arbejdet er udført af en (udenlandsk) underleverandør. Hvis underleverandøren påtager sig et afledet ansvar, og derved forpligter sig til at foretage udbedring af fejl og mangler ved de leverede ydelser, taler dette efter omstændighederne for selvstændig erhvervsvirksomhed. Tilsvarende kan det forhold, at en underleverandør fx stiller byggegaranti og kan pålægges dagbøder ved forsinkelse efter omstændighederne tale for, at arbejdet udføres som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Har den udenlandske virksomhed kun den danske virksomhed som kunde, kan det efter omstændighederne tale for arbejdsudleje. Modsat kan det tale for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis den udenlandske virksomhed har mange andre kunder end den danske virksomhed. Se også afsnit [C.C.1.2.1](#) om afgrænsningen mellem selvstændig virksomhed over for lønmodtagere.

Tilsvarende kan det efter omstændighederne tale for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis der kun er tale om et enkeltstående kortvarigt arbejde af en varighed på fx kun nogle få dage til en uge.

Hvis arten af tjenesteydelserne samt forholdene omkring ansvar og økonomisk risiko peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses som den reelle arbejdsgiver, kan det være relevant at se på nedenstående supplerende kriterier i forhold til at vurdere, om den danske virksomhed skal anses som reel arbejdsgiver (arbejdsudleje), eller der er tale om ydelser leveret af en selvstændig erhvervsvirksomhed:

1. Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?
2. Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?
3. Har den formelle arbejdsgiver direkte afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?
4. Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?
5. Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet og deres kvalifikationer?
6. Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet og retten til at opsige den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?
7. Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relaterede til personens arbejde?
8. Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Ingen af de nævnte supplerende kriterier er i sig selv afgørende, og de kan have forskellig betydning i de enkelte situationer. Det bør dog generelt tillægges stor vægt, om den danske virksomhed direkte eller indirekte, fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres.

Endvidere er det som ovenfor anført ikke afgørende, i hvilket omfang de enkelte kriterier formelt er opfyldt til fordel for selvstændig erhvervsvirksomhed, men derimod om kriterierne er opfyldt baseret på de faktiske forhold. I den forbindelse er det afgørende, om de givne forudsætninger, for at afgøre om der foreligger arbejdsudleje, reelt afspejler de faktiske forhold.

Uddybende bemærkninger til de supplerende kriterier

Ad 1 Instruktionsbeføjelse

Ved arbejdsudleje forudsættes det, at den danske virksomhed reelt udøver arbejdsgiverbeføjelser herunder fastsætter instrukser for arbejdets udførelse. Karakteren af arbejdsydelserne kan have betydning for den vurdering. Ved udøvelsen af selvstændig erhvervsvirksomhed forudsættes det omvendt, at den danske virksomhed ikke giver nærmere instrukser for arbejdets udførelse.

I visse situationer er det i højere grad den danske virksomheds planlægning og beslutninger i relation til denne virksomheds drift, der er styrende for udførelsen af arbejdet. I disse tilfælde har en eventuel udenlandsk arbejdsleders instruktion, vejledning mv. af medarbejderen en mere underordnet betydning for arbejdets udførelse. Det kan fx forekomme ved arbejdsfunktioner af mindre kompliceret karakter, der ikke kræver større forkundskaber som fx gartneriarbejde, lagerarbejde, eller arbejde som receptionist.

I andre situationer kan det være åbenbart, at det er den udenlandske virksomhed, der selvstændigt står for arbejdstilrettelæggelsen herunder udøver instruktion og vejledning mv. Dette kan fx være tilfældet, hvis der er tale om klart afgrænsede og individualiserede ydelser i forhold til de ydelser, som den danske virksomhed udfører med egne ansatte. Det kan efter omstændighederne forekomme i forbindelse med, at den udenlandske virksomhed leverer ydelser, der kræver kompetencer, der afviger væsentligt fra de kompetencer, som de ansatte i den danske virksomhed besidder og dermed også fra de ydelser, som den danske virksomheds ansatte udfører. Hvis den danske virksomhed fx løbende kan prioritere og bestemme over de udenlandske ansattes arbejde, som det gælder for egne ansatte lønmodtagere, taler det derimod for arbejdsudleje.

Det har ikke i sig selv afgørende betydning, hvilket uddannelsesmæssigt niveau den pågældende person har. En virksomhed kan have behov for arbejdskraft med varierende kompetenceniveau. Således kan højtuddannede specialister, fx ingeniører, tandlæger og speciallæger, være arbejdsudlejede til danske virksomheder.

En dansk total-/hovedentreprenør vil efter omstændighederne ikke blive anset for at have instruktionsretten i forhold til underentreprenører, hvis entreprisen/projektet i øvrigt er selvstændigt opdelt med underentreprenørens egen ledelse og ansvar for de enkelte entrepriser/delprojekter.

Herudover kan det også have betydning for instruktionsretten, hvis den danske og den udenlandske virksomhed har fælles daglig ledelse. Dette forhold kan efter omstændighederne tale for, at den danske virksomhed kan anses for at have instruktionsretten over for de udenlandske ansatte. Hvis den danske og udenlandske virksomhed har fælles ejerkreds, kan dette få betydning for bedømmelsen af, om de udenlandske ansatte reelt er under dansk instruktion og ledelse.

I det følgende gives en række eksempler på betydningen af ledelses- og instruktionsbeføjelsen:

Eksempel 1a

En dansk IT-virksomhed X er specialiseret i og markedsfører sig med ydelser inden for et bestemt standard IT-system. X sælger et projekt til en dansk kunde, der foruden implementering af standardsystemet også forudsætter en integration med kundens eksisterende IT-system. Ydelsen forudsætter kompetencer, som X ikke har blandt sine egne IT-konsulenter. X indgår en aftale med en udenlandsk IT-virksomhed Y om at levere denne ydelse.

Der er tale om tilførsel af kompetencer, der ikke er i virksomhed X, men der er behov for disse i forbindelse med integrationen med kundens IT-system. At ydelsen ikke er en del af det standardsystem, som X er specialiseret indenfor taler for, at integrationsopgaven er afgrænset fra de ydelser, som X leverer. Derved kan denne ydelse anses for at udgøre et selvstændigt delprojekt. Denne vurdering understøttes af, at X ikke har de nødvendige kompetencer til at udøve instruktionsretten og kontrollen med arbejdet. Hvis Y ud fra en samlet konkret vurdering af de øvrige relevante kriterier anses for at levere en selvstændig konsulentydelse, vil der ikke foreligge arbejdsudleje.

Eksempel 1b

En dansk IT-virksomhed X står for løbende support og vedligeholdelse af et IT-system hos en dansk kunde. X har i en periode på 5 måneder ikke medarbejdere nok til at udføre opgaven og hyrer derfor 5 medarbejdere fra en udenlandsk IT-virksomhed, Y, til at hjælpe med at udføre arbejdet. X står for oplæring af de 5 medarbejdere, og disse indgår i teams sammen med X's egne ansatte.

Der er tale om, at X mangler ressourcer til at udføre arbejde, som X's egne ansatte også udfører. X har derfor reelt mulighed for at udøve instruktion, vejledning og kontrol over for Y's ansatte. Dette taler for, at der foreligger arbejdsudleje.

Eksempel 1c

En dansk konsulentvirksomhed X hyrer en konsulent til at levere ydelser på projekt A. Konsulenten er ansat i en udenlandsk virksomhed Y. Y har specialiseret sig inden for en særlig niche. Y leverer ydelserne til projekt A til en på forhånd aftalt pris. X har én medarbejder med kompetencer inden for den særlige niche, men X's medarbejder er beskæftiget på et andet projekt B. Y's konsulent skal i en kort periode løse en specifik afgrænset opgave på projekt A. Y's konsulent hyres, da X har vurderet, at det ikke vil være rentabelt for X at ansætte endnu en konsulent med de omhandlede kompetencer på fuld tid. Opgaven på projekt A løses selvstændigt af Y's konsulent, dvs. uden vejledning, instruktion eller kontrol fra en projektleder. X's projektleder står udelukkende for helt overordnet at koordinere afleveringen af konsulentens opgave med resten af projektet.

Udgangspunktet er, at der ikke foreligger arbejdsudleje for konsulenten, da arbejdet er klart udskilt og individualiseret, og da ansvaret for Y's konsulenttydelser kan placeres hos Y. Denne vurdering understøttes af, at arbejdet udføres selvstændigt, uden at X's projektleder instruerer, vejleder eller kontrollerer konsulentens arbejde. Hvis Y ud fra en samlet konkret vurdering af de øvrige relevante kriterier anses for at levere en selvstændig konsulentydelse, vil der ikke foreligge arbejdsudleje.

Eksempel 1d

En dansk byggevirksomhed X bygger parcelhuse. X udfører med egne ansatte selv murer- og tømrerentrepriser. X anvender således andre underentreprenører til at udføre underentrepriserne for de øvrige fagområder herunder el-installationsarbejdet. Som følge af en konkret entreprise med et omfattende byggeri mangler X ressourcer til at udføre entreprisen. X indgår derfor aftale med den udenlandske byggevirksomhed Y om, at Y skal udføre visse dele af murer- og tømrerarbejdet. På en del af arbejdet vil X's og Y's ansatte arbejde "side om side" med at udføre de pågældende entrepriser. For så vidt angår gulvlægning er det udelukkende Y's ansatte, der varetager opgaven. Endvidere indgår X aftale med den udenlandske el-installationsvirksomhed Z.

For så vidt angår den del af murer- og tømrerarbejdet, hvor de ansatte i X og Y arbejder sammen om udførelsen af opgaverne, må det forudsættes, at X bevarer instruktionsbeføjelsen og ledelsen af murer- og tømrerentrepriserne. Y's ydelser kan derfor som udgangspunkt ikke anses for at være tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og der vil efter omstændighederne foreligge arbejdsudleje.

For så vidt angår gulvarbejdet, taler det som udgangspunkt for arbejdsudleje, at X selv har medarbejdere og arbejdsledere, der vil kunne udføre, instruere og kontrollere almindelig gulvlægning. Da det udelukkende er Y's ansatte, der varetager opgaven, kan der efter omstændighederne dog foreligge selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis Y kan dokumentere, at der er tale om en afgrænset opgave, der løses selvstændigt, og hvor det i højere grad er Y's ledelse af arbejdet, der er bestemmende for udførelsen af arbejdet end planlægningen, beslutningerne og arbejdet i X's virksomhed. Dette kan fx være tilfældet, hvis der er tale om en særlig type gulv. Hvis Y tillige selv leverer materialer, arbejdsredskaber, og påtager sig ansvaret og den økonomiske risiko for, at medarbejderne leverer et arbejde, der både kvalitetsmæssigt og tidsmæssigt lever op til aftalen, og disse forhold også afspejles i vederlagets sammensætning, vil der efter omstændighederne ikke være tale om arbejdsudleje.

For så vidt angår el-installationsarbejdet anses Z for at have instruktionsbeføjelsen, da X ikke har autorisation til og er i besiddelse af den fornødne viden til at varetage denne opgave. Hvis Z ud fra en samlet konkret vurdering af de øvrige relevante kriterier anses for at levere en selvstændig ydelse, vil der være tale om udenlandsk selvstændig erhvervsvirksomhed, der er afgrænset og udskilt i forhold til X's egen virksomhed.

Ad 2 Kontrol og ansvar for arbejdsstedet

Kontrollen og ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres, kan i praksis ligge hos:

- Den danske virksomhed.
- Den udenlandske virksomhed.
- Den danske virksomheds kunde.

Hvis kontrollen og ansvaret for arbejdsstedet ligger hos den udenlandske virksomhed, kan dette tale for, at der efter omstændighederne foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed.

Omvendt hvis den udenlandske virksomhed udfører arbejdet på den danske virksomheds forretningssted, fx en fabrik, vil dette efter omstændighederne kunne tale for arbejdsudleje.

Se [SKM2021.639.HR](#), hvor Højesteret bl.a. henviste til, at arbejdet blev udført på planteskolen, som dermed havde kontrollen med og ansvaret for arbejdsstedet.

Se også [SKM2021.136.VLR](#), hvor landsretten bl.a. henviste til, at arbejdet skulle udføres hos sagsøger (i den danske virksomhed) og bestod i levering af arbejdskraft, der skulle betjene et stort produktionsapparat, der var ejet af sagsøgeren.

Eksempel 2a

En dansk minkavler X indgår aftale med den udenlandske virksomhed Y om, at Y skal udføre nogle af X's pelsningsopgaver. Arbejdet med pelsning af minkene foregår på X's ejendom og med X's maskiner. Y's ydelser består derfor hovedsageligt af arbejdskraft.

I dette tilfælde vil X's kontrol med og ansvar for det sted, arbejdet udføres fra tale for, at der foreligger arbejdsudleje.

Ad 3 Vederlagets sammensætning

Hvis den udenlandske virksomhed afkræver et vederlag, der udgør løn mv. til medarbejderen uden avancemargin eller med tillæg af en avancemargin, der er beregnet som en procentdel af vederlaget og øvrige personaleomkostninger, taler dette for arbejdsudleje.

Hvis den betaling, der er afkrævet for tjenesteydelserne, omvendt ikke har relation til vederlaget til medarbejderen, eller hvis dette vederlag kun er en af mange faktorer, der indgår i kontrakten, kan dette tale for selvstændig virksomhed. Dette kan være tilfældet, hvis en betydelig del af vederlaget til den udenlandske virksomhed vedrører betaling for levering af en vare eller brug af særligt materiel og materialer (sammensat ydelse). Se fx [SKM2013.678.SR](#) og [SKM2013.742.SR](#).

Ad 4 Arbejdsredskaber og materiel

Hvis den udenlandske virksomheds ydelser i betydeligt omfang består i levering af arbejdskraft, og den danske virksomhed stiller nødvendigt materiel og materialer til rådighed for den udenlandske virksomheds ansatte, vil det tale for, at der foreligger arbejdsudleje. Se eksempel 2a.

Hvis den udenlandske virksomhed stiller al materiel og materialer til rådighed for udførelse af arbejdet, taler dette efter omstændighederne for, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Jo mere specialiseret og investeringskrævende materiellet eller materialerne er, jo tungere vægter kriteriet til fordel for selvstændig erhvervsvirksomhed, da investeringer heri indebærer en økonomisk risiko for den udenlandske virksomhed.

Ud fra en "substance over form"-vurdering kan det efter omstændighederne ikke tillægges betydning, om den udenlandske virksomhed skal betale leje af de arbejdsredskaber og materiel, som den danske virksomhed stiller til rådighed for arbejdets udførelse. Det gælder navnlig, hvis arbejdsredskaberne/materiellet kan anses for at indgå i den udenlandske virksomheds løbende drift. En lejebetaling i denne situation er i realiteten kun at anse som en formel disposition. Trods betaling vil den danske virksomhed kunne anses for at stille arbejdsredskaber og materiel til rådighed for den udenlandske virksomheds medarbejdere, og dette vil tale for arbejdsudleje.

Hvis den danske virksomhed bestemmer, at den udenlandske virksomhed skal stille med et bestemt antal personer med bestemte kvalifikationer, kan dette efter omstændigheder tale for, at der foreligger arbejdsudleje. Hvis der derimod er tale om, at den udenlandske virksomhed bestemmer, hvor mange ansatte og disses kvalifikationer, der er nødvendige for at opfylde aftalen med den danske virksomhed, taler dette efter omstændighederne for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Som oftest vil den udenlandske virksomhed som formel arbejdsgiver have retten til at udvælge de personer, der i det enkelte tilfælde skal deltage i arbejdet for den danske virksomhed. Derfor kan dette kriterium ikke tillægges lige stor betydning i alle situationer.

Ad 7 og 8 Sanktioner og arbejdstider mv.

Hvis det alene er den udenlandske virksomhed, der fastsætter de udenlandske ansattes arbejdstider og kan pålægge de ansatte sanktioner, kan det efter omstændighederne tale for selvstændig virksomhed. Omvendt vil det tale for arbejdsudleje, hvis de ansatte er underlagt den danske virksomheds arbejdstider og/eller kan pålægges sanktioner af den danske virksomhed.

Kriterierne vurderes dog oftest at omfatte forhold, der er reguleret af det formelle ansættelsesforhold til den udenlandske arbejdsgiver. Der kan dog forekomme situationer, hvor den formelle udenlandske arbejdsgiver ikke har mulighed for at tilpasse betingelserne for levering af en given ydelse til de retningslinjer for arbejdstid og afholdelse af ferie, der gælder i denne virksomhed.

Eksempler til illustration af en samlet gennemgang af de supplerende kriterier

Gartneri

En dansk gartnerivirksomhed X laver en kontrakt med den udenlandske virksomhed Y om at plukke X's agurker. Y stiller selv en arbejdsleder, grøntsagskasser og medarbejdere til rådighed. Y indgår en aftale med X om at plukke 2.000 kg agurker.

Henset til arbejdsydelsens meget enkle karakter kan det synes teoretisk at vurdere, om virksomhed Y påtager sig et reelt ansvar eller løber nogen økonomisk risiko i forhold til det udførte arbejde. Eventuelle klausuler om fradrag i betalingen for fejl og mangler opvejer som udgangspunkt ikke, at det er frugtavlaren, der løber den økonomiske risiko i forbindelse driften af sin virksomhed. Derudover er det som udgangspunkt ikke alle kriterierne, der bør tillægges samme vægt som ved mere specialiseret arbejde. Eksempelvis anses behovet for løbende instruktion, vejledning og kontrol for at være begrænset for denne type arbejde. Tilsvarende vil retten til at udvælge de rette personer og deres kvalifikationer have begrænset betydning. Det forhold, at Y formelt har disse rettigheder, bør derfor ikke i det konkrete tilfælde tillægges vægt ved bedømmelsen. Tværtimod er det i højere grad den danske virksomheds beslutninger om kvalitet, tidspunkt for afsætning mv., der må anses for styrende for medarbejdernes arbejde, herunder arbejdstider og -tilrettelæggelse.

Herudover må det forhold, at Y har stillet arbejdsredskaber til rådighed i form af grøntsagskasser, heller ikke tillægges så stor vægt som i andre situationer, hvor der er tale om mere specialiserede arbejdsredskaber-/maskiner.

Tilsvarende bør kriteriet om, hvem der bestemmer personens arbejdstider og ferier, heller ikke tillægges samme vægt ved sæsonarbejde som ved fuldtidsansættelse.

En samlet vurdering i dette eksempel vil føre til, at der foreligger arbejdsudleje.

Se også [SKM2024.7.SR.](#)

Eksempel

Højesteret fandt, at okulation, podning, tilbinding, voksning og nedklipping af roser og frugttræer udført af udenlandske kontraktparter skulle anses for arbejdsudleje. Karakteren af arbejdet

sammenholdt med, at arbejdet blev udført på planteskolens roser og frugttræer og med planteskolens vegetative materiale, pegede i retning af, at arbejdet var integreret i planteskolens virksomhed, og at de udenlandske kontraktparter ikke i realiteten havde båret den væsentligste del af ansvaret og af den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Det gjaldt, selv om det som anført af skønsmanden er muligt for en branchekyndig at konstatere, om arbejdet er udført korrekt, og selv om planteskolen ifølge de indgåede kontrakter har haft ret til at modregne eventuelle krav i tilfælde af mangelfuldt arbejde.

Idet arbejdets karakter samt ansvars- og risikoforhold pegede i retning af, at der er tale om arbejdsudleje, fandt Højesteret, at det alene ville kunne anses for godtgjort, at der ikke forelå arbejdsudleje, hvis de supplerende kriterier gav et tilstrækkeligt klart grundlag for dette. Bl.a. i lyset af, at arbejdet blev udført på planteskolen, som dermed havde kontrollen med og ansvaret for arbejdsstedet, fandt Højesteret, at det pågældende arbejde ikke havde været tilstrækkeligt udskilt fra planteskolens virksomhed. Der forelå derfor arbejdsudleje. Se [SKM2021.639.HR.](#)

Tilsvarende fandt Landsskatteretten, at der forelå arbejdsudleje, hvor litauiske arbejdere foretog beskæring af pyntegrønt i henhold til en kontrakt indgået mellem spørger og den udenlandske tjenesteyder. Arbejdet var tilbagevendende, sæsonbetonet og af kortere varighed og måtte anses for integreret i virksomhedens drift. Se [SKM2017.223.LSR.](#)

Byggeri

Eksempel

Et dansk gulvfirma X leverer gulvbelægningsydelser. X monterer selv gulvoverflader af linoleum og træ. X anvender en underentreprenør Y til at foretage støbning af undergulve af cementslidlag. Støbning af cementslidlag kræver særlig uddannelse og kompetencer. Endvidere skal der anvendes særligt materiel. Af vederlaget til Y udgør ca. 50 pct. betaling for brug af materiel og materialer. Y har ansvaret for arbejdet og dets kvalitet og hæfter for eventuelle fejl og mangler.

I dette tilfælde kan Y's ydelser anses for afgrænset og individualiseret i forhold til X's ydelser. Endvidere bærer Y et selvstændigt ansvar for kvaliteten af det udførte arbejde. Det udførte arbejde sker uden vejledning og instruktion fra X. Endvidere medfører vederlagets sammensætning, at Y påtager sig en økonomisk risiko i forbindelse med sit arbejde for X, og en ikke uvæsentlig del af vederlaget udgør betaling materiel og materialer.

En samlet vurdering i dette eksempel vil føre til, at arbejdet er udført som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Eksempel

En dansk myndighed indgår aftale med et dansk byggefirma om at opføre en stor kulturinstitution. Byggearbejdet er så omfattende, at det danske byggefirma indgår aftale med en udenlandsk byggevirksomhed om at udføre dele af byggeriet. I forbindelse med byggeriet aftales det løbende, hvilke opgaver medarbejderne i det udenlandske byggefirma skal stå for, og der afregnes i forhold til det antal timer, som medarbejderne i det udenlandske firma erlægger i forhold til arbejdet. Det danske firma står for indkøb af de materialer, der anvendes til byggeriet.

En samlet vurdering i dette tilfælde vil føre til, at arbejdet er udført som arbejdsudleje. Der henses til, at den udenlandske virksomheds ydelser ikke på forhånd er klart afgrænsede og individualiserede, hvorved der ikke kan placeres et selvstændigt ansvar. Den danske byggevirksomhed kan endvidere løbende anviser det arbejde, der ønskes udført. Det sker i realiteten på samme måde, som den danske virksomhed leder og fordele arbejdet for egne medarbejdere. Den danske virksomhed har på denne måde bevaret den fulde styring af byggeriet.

Eksempel

En dansk byggevirksomhed skal opføre et byggeri med krævende konstruktioner. Det får derfor i 5 måneder tilført en ingeniør fra et udenlandsk byggefirma, der har stor ekspertise vedrørende opførelsen af netop denne type byggeri. Ingeniøren tilknyttes byggeriet som vejleder og rådgiver til

den danske virksomheds byggeledere. Afregning sker under hensyn til den tid, som ingeniøren anvender på projektet.

En samlet vurdering i dette tilfælde vil føre til, at ingeniørens tjenesteydelser er omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Der henses til, at ingeniøren reelt arbejder for den danske virksomhed på samme måde, som en ansat ingeniør med samme kompetencer ville gøre det. Ingeniøren udfører ikke en opgave, der er udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed.

Skatterådet har truffet en lang række afgørelser om arbejdsudleje inden for bygge- og anlægsbranchen. Se fx [SKM2015.20.SR](#), [SKM2014.799.SR](#), [SKM2014.691.SR](#), [SKM2014.492.SR](#) og [SKM2016.533.LSR](#).

Spedition og transport

Indenfor transporterhvervet, herunder ren spedition, ren transport og en kombination heraf inden for national og udenlandsk transport, er der taget stilling til følgende situationer:

Det er Skattestyrelsens opfattelse at:

1. Speditionsvirksomheder, som ikke udfører egentlige transporter selv, men alene køber og videresælger plads på transporter, og herunder påtager sig et kontraherende fragtføreransvar, ikke driver transportvirksomhed men formidlingsvirksomhed af transport (spedition). Vognmandsdrift er ikke en del af en speditionsydelse.
Det betyder, at hvis en speditør, som alene driver speditionsvirksomhed, får et selvstændigt udenlandsk vognmandsfirma med egen lastbil og chauffør til at udføre en transport for en kunde, er der som udgangspunkt ikke tale om, at selve transporten er en integreret del af den danske speditionsvirksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejesskat.
2. Hvis en selvstændig dansk vognmand vælger at videresælge en opgave til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører mv. foretager transporten, er der sket en overdragelse af opgaven fra den danske til den udenlandske virksomhed. Der vil herefter som udgangspunkt være tale om, at arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejesskat.
Der henses til, at transporterhvervet er kendetegnet ved, at der i vid udstrækning sker køb og salg af transportydelser indbyrdes mellem virksomhederne blandt andet med henblik på at undgå tomkørsel. Det sker både i forbindelse med international og national transport. Denne løbende og omfattende udveksling af transporter foregår mellem selvstændige virksomheder på tværs af landegrænserne.
3. Hvis en virksomhed både har speditions- og vognmandsvirksomhed, og virksomheden videresælger en opgave om transport til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører osv. foretager transporten, er det som udgangspunkt tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og der skal ikke betales arbejdsudlejesskat. Se 1 og 2.
4. Hvis en udenlandsk selvstændig vognmand udfører opgaver for en selvstændig dansk speditions- eller vognmandsvirksomhed i Danmark inden for rammerne af de nuværende EU-regler om cabotagekørsel og kombineret transport, anses arbejdet som udgangspunkt tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og der skal ikke betales arbejdsudlejesskat. Se 1 og 2.

Bemærk

Med en selvstændig dansk og selvstændig udenlandsk virksomhed forstår Skattestyrelsen, at der er tale om to adskilte foretagender ("separate enterprises") i- eller udenfor koncernforhold, jf. punkt 8.4 i kommentaren til OECD's modeloverenskomst artikel 15. Reglerne om arbejdsudleje forudsætter, at en medarbejder formelt set er ansat hos en arbejdsgiver, men reelt set arbejder for en anden arbejdsgiver.

"Egne biler" omfatter også den situation, hvor den udenlandske vognmand leaser biler til brug i virksomheden, ligesom "egne chauffører" omfatter, at den udenlandske vognmand bruger vikarer eller lignende, der ikke er fastansat hos vognmanden, men som vognmanden har instruktionsbeføjelse mv. over.

Bemærk

I andre situationer inden for transportbranchen kan der forekomme arbejdsudleje, fx hvor en dansk transportvirksomhed lejer en udenlandsk chauffør eller reelt beskæftiger den udenlandske chauffør i Danmark på samme måde som egne chauffører.

Eksempel

Udenlandske chauffører ansat af H2, et udenlandsk datterselskab af H1 A/S, var omfattet af arbejdsudlejereglerne, når de udførte transporter i Danmark for H1 A/S. Se [SKM2018.548.ØLR.](#) Se også [SKM2020.76.SR.](#)

Outsourcing eller selvstændig kontraktproducent

Der foreligger ikke arbejdsudleje, når den danske virksomhed har udskilt arbejdsopgaven til en anden selvstændig udenlandsk virksomhed som følge af outsourcing på mere permanent basis. Ved outsourcing forstås, at en virksomhed ikke længere selv varetager opgaven men overlader opgaven til en anden eller andre selvstændige og uafhængige virksomheder. Det kan fx forekomme, hvis det ikke økonomisk kan betale sig at løse opgaven selv, og den danske virksomhed derfor tilkøber sig ydelsen fra den anden virksomhed.

Eksempel

En producent ophører med selv at køre sine produkter ud til kunderne. I stedet varetages dette arbejde af en selvstændig vognmand. Opgaven er så outsourcet til vognmanden og ikke længere integreret i virksomheden.

Tilsvarende foreligger der ikke arbejdsudleje, når den danske virksomhed får leveret varer af en selvstændig kontraktproducent.

Eksempel

Hvis en dansk virksomhed fx af økonomiske grunde vælger at få en anden virksomhed (en kontraktproducent) til at producere bestemte komponenter, som skal indgå i den danske virksomheds produkter, foreligger der ikke arbejdsudleje.

Arbejdsudleje inden for koncern

Arbejdsudlejereglerne gælder også for virksomheder, der indgår i en koncern. Arbejdsudleje forudsætter, at det udenlandske selskab leverer tjenesteydelser, som er integreret i det danske selskab, og disse tjenesteydelser skal fysisk udføres her i landet. Se fx [SKM2015.389.SR.](#)

Selvom arbejdet foregår i den danske virksomhed, kan det ikke af den grund anses for integreret i den danske virksomhed. Det er afgørende, om arbejdet knytter sig til aktiviteter og/eller funktioner, der udøves eller er placeret i det danske eller i det udenlandske selskab, herunder også i forhold til spørgsmålet om hvilket selskab, der har instruktions- og ledelsesretten. Det har derimod ikke betydning for fastlæggelsen af instruktionsretten, om det danske koncernselskab er et moder- eller datterselskab. Se kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 15, pkt. 8.18 og 8.19 (eksempel 2). Se fx [SKM2014.421.SR.](#)

Hvis arbejdet efter normale forretningsmæssige og transfer pricing principper ikke skal faktureres til den danske virksomhed (herunder et dansk fast driftssted), kan den ansatte ikke anses for at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. Arbejdsudleje må forudsætte, at den danske virksomhed skal betale for ydelsen.

Funktionsopdelt koncern

Hvis en specifik funktion, fx indkøb, salg, markedsføring, HR eller kommunikation, er placeret i et dansk koncernselskab og både danske og udenlandske medarbejderne arbejder for funktionen, vil arbejdet udført i Danmark af de udenlandske medarbejdere som udgangspunkt blive anset for at være integreret i det danske koncernselskabs virksomhed. Der skal her foretages en konkret vurdering af, om det danske koncernselskab kan anses for at være den reelle arbejdsgiver.

Er en specifik funktion placeret i et udenlandsk koncernselskab, vil arbejdsydelser udført af det udenlandske selskabs medarbejdere under ophold i det danske selskab som udgangspunkt ikke være integrerede i det danske koncernselskab. Der skal foretages en konkret vurdering af, om en funktion delvist varetages af flere selskaber inden for koncernen, og om arbejdsydelserne på den måde kan være integrerede i mere end ét koncernselskab.

Eksempel

Medarbejdere fra et udenlandsk selskab Y udsendes til et dansk selskab X i samme koncern for i en kortere periode at udføre rådgivning inden for en af de specifikke stabsfunktioner, som koncernen har valgt at samle i Y, fx HR, intern kommunikation, strategistyring, økonomi og skat, likviditetsstyring, informationsstyring og juridisk support. I denne situation vil Y som udgangspunkt blive anset for den reelle arbejdsgiver, og der vil derfor ikke være tale om arbejdsudleje. Se kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 15, punkt 8.26-8.27 (eksempel 6).

Eksempel

Et dansk moderselskab, H1 A/S, der drev international vognmandsvirksomhed, ejede ca. 300 dansk indregistrerede lastbiler. Lastbilerne blev betjent af ca. 700 udenlandske chauffører, der var ansat hos et udenlandsk datterselskab af H1 A/S. Landsskatteretten fandt, at chaufførfunktionen ikke kunne udskilles fra H1 A/S til det udenlandske datterselskab. Se [SKM2018.548.ØLR](#)

Tilførsel af specialviden i kortere tidsrum

Medarbejdere fra et udenlandsk selskab Y udsendes til et dansk selskab X i samme koncern for, i en kortere periode, at overvåge implementeringen af en koncernintern markedsstrategi udviklet af Y for koncernen. I denne situation vil Y som udgangspunkt blive anset for den reelle arbejdsgiver som følge af Y's specialviden vedrørende den koncerninterne strategi og som følge af, at funktionen med at overvåge den koncerninterne strategi henhører under selskab Y. Der vil derfor ikke være tale om arbejdsudleje i forhold til Y's leverede ydelser til X. Se kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 15, pkt. 8.18 og 8.19 (eksempel 2).

Når markedsstrategien er implementeret i selskab X, vil X efter omstændighederne kunne anses for at være den reelle arbejdsgiver i forbindelse med efterfølgende assistance fra selskab Y.

Koncerninterne møder

Et dansk moderselskab indkalder ledere mv. fra de udenlandske datterselskaber til en møderække med koncernledelsen i Danmark om de fremtidige opgaver inden for koncernen. De udenlandske lederes deltagelse i møderækken knytter sig til deres job som leder i de udenlandske selskaber og anses derfor ikke for integreret i det danske moderselskabs virksomhed. Tilsvarende vil der ikke foreligge arbejdsudleje, når et dansk moderselskab fx beder en finansdirektør for et af de udenlandske datterselskaber om at komme til Danmark for at deltage i møder mv. for at bidrage med den viden og ekspertise, der knytter sig til det udenlandske datterselskab.

Modsat vil det forholde sig, hvis en medarbejder indgår i ledelsesteamet for det danske selskab (hovedkontor), men af andre årsager bevarer sin ansættelse i et af koncernens udenlandske selskaber. Medarbejderen udfører opgaver lokalt for det udenlandske koncernselskab, men opholder sig også i perioder i Danmark for at deltage i strategisk arbejde mv. for det danske hovedkontor. I det tilfælde er det arbejde/den mødeaktivitet, der udføres i Danmark knyttet til arbejdet som en del

af ledelsesteamet for det danske selskab, og arbejdet må derfor som udgangspunkt anses for at indgå som en integreret del af den danske virksomhed.

Eksempel

Der forelå ikke arbejdsudleje, når en midlertidig direktør opholdt sig en dag i et dansk koncernselskab i en kort periode. Der blev henset til karakteren og omfanget af arbejdet i Danmark. Den midlertidige direktør løste fortsat sine tidligere direktøropgaver andre steder i koncernen og var ikke pålagt faste opgaver i spørgers virksomhed. Arbejdet i Danmark havde mere karakter af overordnet supervision. Se [SKM2015.288.SR](#).

Koncerninterne kurser og træningsophold

En nyansat medarbejder ansat i et udenlandsk datterselskab opholder sig en måned i hovedkontoret i Danmark for at opnå kendskab til koncernens kultur, forretningsgange, faglig oplæring m.v. I det foreliggende tilfælde udfører den nyansatte ikke et arbejde for den danske virksomhed, men er i Danmark for at få teoretisk og/eller praktisk oplæring. Det skal i den enkelte situation vurderes, om en udenlandsk medarbejder ved midlertidige ophold udfører egentligt arbejde for det danske selskab. Se fx [SKM2014.135.SR](#)

Hvervgivers pligter ved arbejdsudleje

Det forudsættes, at hvervgiveren (den danske arbejdsgiver) har hjemting eller fast driftssted i Danmark. Hvervgiver er indeholdelsespligtig og må ved opgørelsen af trækgrundlaget skaffe sig oplysninger om, hvor stor en del af vederlaget til udlejer, der skal anses for vederlag til den udlejede arbejdstager. Bruttoskatten beregnes som 30 pct. af bruttoindtægten efter [KSL § 48 B](#). Skatten anses for endelig ved indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag samt 30 pct.-skatten. Se [KSL § 2](#), stk. 10. Danmark kan beskatte fra 1. arbejdsdag, men der er ingen pligt til at indgive oplysningsskema.

Se også

Se også afsnit [A.B.4.1.1.1](#) om indeholdelse af A-skat og AM-bidrag.

Hvis den danske hvervgiver har fuldmagt til at udbetale lønnen til arbejdstageren, er lønnen A-indkomst for arbejdstageren efter den almindelige regel i [KSL § 43](#), stk. 1, jf. [§ 46](#), stk. 5.

Grundlaget for opgørelse af arbejdsudlejeskat

Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i. Alle former for personalegoder er som udgangspunkt omfattet af bestemmelsen. Grundlaget omfatter dog ikke værdien af kost og logi, som dækkes efter regning af den udenlandske arbejdsgiver, hvis rejsereglerne er opfyldt.

Der kan som udgangspunkt ikke foretages nogen form for fradrag i indkomst, hvor hvervgiveren skal indeholde en endelig skat på 30 pct., medmindre arbejdstageren har valgt beskatning efter [KSL §§ 5 A - 5 D](#), er omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, eller har valgt beskatning ifølge KSL § 2, stk. 1, nr. 1 jf. KSL § 2, stk. 10.

Arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, kan modtage fri kost og logi, uden at der skal indeholdes 30 pct. skat af ydelsen. Se [SKM2013.182.LSR](#).

Hvis den danske arbejdsgiver ikke kan få oplyst, hvor stor en del af det samlede vederlag, der viderebetales som løn til den arbejdsudlejede arbejdstager, skal der som udgangspunkt efter de gældende regler indeholdes skat af det samlede vederlag.

Sammensatte ydelser

Det forekommer, at en ydelse er sammensat af både arbejde og materialer. Anses arbejdet for omfattet af reglerne om arbejdsudleje, skal der alene indeholdes arbejdsudlejeskat af den del af betalingen, der kan henføres til vederlaget til den udenlandske arbejdskraft.

Eksempel

Hvis en entreprenør indgår aftale med en udenlandsk leverandør om at levere maling og arbejdskraft til at påsmøre malingen i forbindelse med et byggeri, skal entreprenøren skaffe sig oplysning om, hvilken del af den samlede betaling, der kan henføres til vederlaget for det udførte arbejde og angive arbejdsudlejeskat.

En fordeling af fakturasummen på de enkelte ydelser og leverancer skal være i overensstemmelse med almindelige markedsvilkår. Herved undgår den danske virksomhed (hvervgiveren) at hæfte for manglende indeholdelse af arbejdsudlejeskat.

Valg af beskatning efter almindelige regler

Den udlejede arbejdstager kan vælge at blive beskattet som en almindelig begrænset skattepligtig lønmodtager efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, med pligt til at indgive oplysningsskema. Valget skal i så fald træffes senest den 1. maj i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres til og med den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Se [KSL § 2](#), stk. 10.

De frister for valg og omvalg, som udløb i 2021, var ekstraordinært udsat til henholdsvis den 1. september 2021 (valg vedr. indkomståret 2020) og den 31. august 2021 (omvalg vedr. 2019).

Den arbejdsudlejede har også mulighed for at blive omfattet af reglerne om beskatning af grænsegængere. Se afsnit [C.F.5](#) om grænsegængerreglerne.

Overgang til anden skattepligt

Hvis en arbejdsudlejet person overgår til anden skattepligt, har hvervgiver med virkning fra den 1. september 2015 indeholdelsespligt. Det gælder, hvis den skattepligtige overgår til fuld skattepligt efter [KSL § 1](#), fx pga. bopæl. Det gælder også, hvis den skattepligtige pga. ophold overgår til begrænset skattepligt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1 og stk. 14, nr. 2.

Den danske virksomhed skal i stedet for bruttoskatten indeholde almindelig A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Se [KSL § 48 B](#) modsætningsvis.

Vederlaget som arbejdsudlejet er i alle tilfælde gjort til A-indkomst. Se [KSL § 43](#), stk. 2, litra h, [KSL § 49 A](#), stk. 2, nr. 8, og [kildeskattebekendtgørelsen \(bekendtgørelse nr. 2104 af 23. november 2021\) § 18](#), nr. 32. Indeholdelsespligten følger af [KSL § 46](#), stk. 1, 3. pkt. og [KSL § 49 B](#), stk. 1, 1. pkt.

Ansættelse gennem vikarbureauer

En vikar ses i modsætning til den fastansatte lønmodtager. Virksomheder kan have forskellige grunde til at anvende vikarer i tidsbegrænsede stillinger. En vikar kan være en afløser, som overtager et arbejde eller en stilling for en anden i en kortere periode i dennes fravær. En virksomhed kan også i andre situationer få brug for vikarer, fx i forbindelse med særlig travlhed, gennemførelse af store opgaver eller ved mere konstant behov for arbejdskraft.

En sådan midlertidig arbejdskraft skaffes ofte gennem vikarbureauer. Det ses ofte, at vikarbureauer specialiserer sig i at levere arbejdskraft inden for særlige brancher. Som helt overvejende udgangspunkt vil vikarer ikke udføre selvstændig virksomhed. Vikarbureauets virksomhed består i at skaffe arbejdskraft (vikarer). Vikarbureauet overtager derimod ikke selve opgaven fra den danske virksomhed.

Eksempel

En dansk IT-virksomhed har på grund af en stor programmeringsopgave brug for i en kortere periode at få tilført nogle ekstra programmører. Gennem et udenlandsk vikarbureau får den danske IT-virksomhed 3 udenlandske programmører stillet til rådighed i en 2-måneders periode. De 3 vikarer er ansat gennem det udenlandske vikarbureau. I denne situation vil udgangspunktet være, at der foreligger arbejdsudleje for de 3 vikarer, jf. [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 3.

Hvis de 3 udenlandske programmører ikke var ansat i det udenlandske vikarbureau, men i stedet var selvstændige erhvervsdrivende efter udenlandske regler, der var blevet videreformidlet gennem vikarbureauet/rekrutteringsbureauet, ville de 3 vikarer i denne situation som udgangspunkt blive anset for at arbejde i et tjenesteforhold til den danske IT-virksomhed, jf. [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

Videreudlejning af udenlandsk medarbejder til kunden

Det forekommer, at en dansk virksomhed (selskab) videreudlejer en udenlandsk medarbejder til sin kunde for at arbejde i kundens virksomhed. Den danske virksomhed får fx stillet medarbejderen til rådighed fra et udenlandsk koncernforbundet selskab. Da er det kunden, der skal anses for hvervgiver, og som skal indeholde arbejdsudlejerskatten.

Det gælder også, når et dansk rekrutteringsfirma indgår aftale med udenlandske konsulentfirmaer om, at disse firmaer skal stille udenlandske konsulenter med specialviden til rådighed for danske kunder. Se [SKM2007.232.SR](#) og [SKM2011.71.SR](#).

Se også

Se også [SKM2022.4.BR](#), hvor der alene forelå en videreformidling af udenlandsk arbejdskraft fra en dansk virksomhed til en anden. Den danske virksomhed, som beskæftigede arbejdskraften, var derfor pligtig til at indeholde arbejdsudlejerskat.

Selvstændige udenlandske enkeltmandsvirksomheder

Det forekommer, at en selvstændig udenlandsk person lejer sig selv ud til en dansk virksomhed. Dette falder ikke ind under definitionen på arbejdsudleje. Det skal herefter vurderes, om den selvstændige udenlandske person skal anses som lønmodtager, eller om der er tale om selvstændig udenlandsk virksomhed.

Sondringen følger af den almindelige afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige. Se afsnit [C.C.1.2](#).

Hvis den selvstændige altovervejende er beskæftiget på den danske virksomhed, og/eller hvis han indgår i det almindelige arbejde i virksomheden, vil der efter omstændighederne være en formodning for, at den pågældende skal anses for lønmodtager, og således vil blive undergivet begrænset skattepligt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.3.1.2](#) - Lønindtægt om afgrænsningen til arbejdsudleje
- [SKM2015.372.ØLR](#), hvor svenske læger, der var ansat i deres svenske selskab, ansås som skattepligtige som direkte ansatte på det danske privathospital

Arbejdsudleje i tilknytning til kulbrinteindvinding

Personer, der stilles til rådighed for at udføre arbejde i tilknytning til kulbrinteindvinding, er omfattet af reglerne for arbejdsudleje, hvis hvervgiveren har hjemting her i landet.

Har hvervgiveren ikke hjemting her i landet, bliver personen i stedet omfattet af reglerne i [KULBR § 21](#), stk. 2.

Skatten betales med 8 pct. AM-bidrag og herefter 30 pct. af den resterende bruttoindtægt og indeholdes af den udenlandske arbejdsgiver (udlejer), jf. [KULBOKL § 10](#). Den skattepligtige kan dog vælge at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, og udførte arbejde her i landet for en dansk arbejdsgiver, jf. [KULBR § 21](#), stk. 2, 3. - 5. pkt., og derved opnå fradrag for de udgifter, der vedrører den danske indkomst.

De frister for valg og omvalg, som udløb i 2021, var ekstraordinært udsat til henholdsvis den 1. september 2021 (valg vedr. indkomståret 2020) og den 31. august 2021 (omvalg vedr. 2019).

Betydningen af DBO'erne

Arbejdsudleje falder ind under reglerne om vederlag for personligt arbejde, der er tjent i Danmark af en person, der er hjemmehørende i udlandet. Se OECD's modeloverenskomst artikel 15. De danske arbejdsudlejeregler skal forstås i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, artikel 15, punkt 8-8.28.

Ved arbejdsudleje kan Danmark (arbejdslandet) altid beskatte vederlaget til den arbejdsudlejede, fordi vederlaget anses for at være betalt af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i arbejdslandet (Danmark). Det gælder også, selvom den udlejede som følge af ophold overgår til at blive beskattet efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, jf. stk. 14, nr. 2, og hvor DBO-landets formulering af artikel 15, stk. 2, litra a, medfører, at Danmark som kildeland ikke har beskatningsretten til vederlaget efter artikel 15, stk. 2, litra a (fx Tyskland). Se OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 2, litra b.

I tilfælde af arbejdsudleje skal lempelse ved dobbeltbeskatning foretages af det land, hvor personen er hjemmehørende, selv om dette land ikke i henhold til sin egen nationale lovgivning anser ydelserne for leveret i et tjenesteforhold. Se kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 15, punkt 8.10.

Bemærk

Bemærk at visse DBO'er indeholder særlige bestemmelser om arbejdsudleje. Se fx DBO'en mellem Danmark og Storbritannien og den Nordiske DBO.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		

<u>SKM2022.228.HR</u>	Sagerne angik, om de danske koncernforbundne selskaber H1 og H2 skulle have indeholdt AM-bidrag og A-skat af vederlag til udenlandske kontraktparter for arbejde på de danske selskabers ejendomme i 2015. Arbejdet bestod i fx istandsættelse, malerarbejde, tømrerarbejde og byggepladsrengøring. Med udgangspunkt i Højesterets dom af 29. november 2021 (<u>SKM2021.639.HR</u>) fandt Højesteret, at det arbejde, som de udenlandske arbejdere udførte for H1 og H2, måtte anses for et naturligt led i de danske virksomheders drift, og at de danske virksomheder havde båret den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet. Herefter og henset til de konkrete omstændigheder vedrørende bl.a. kontrakternes upræcise indhold og fraværet af tegninger og arbejdsbeskrivelser fandt Højesteret, at der forelå arbejdsudleje efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Landsretten var nået til samme resultat.	Stadfæstelse af <u>SKM2021.187.ØLR</u>
<u>SKM2021.639.HR</u>	Okulation af roser mv. var en integreret del af planteskoles virksomhed, og vederlaget for arbejdet skulle derfor beskattes i Danmark. En planteskole fik i perioder i 2014 og 2015 udført arbejde af udenlandske kontraktparter. Arbejdet bestod i okulation, podning, tilbinding, voksning og nedklipping af roser og frugttræer. Spørgsmålet for Højesteret var, om arbejdet udgjorde en integreret del af planteskolens virksomhed, sådan at der var tale om arbejdsudleje, der skulle beskattes i Danmark, eller om der var tale om entreprise, der ikke skulle beskattes i Danmark. Højesteret slog fast, at der ved denne vurdering bl.a. skulle lægges vægt på arbejdets karakter og på, hvem der bar den væsentligste del af ansvaret og risikoen for det udførte arbejde. Højesteret udtalte, at både arbejdets karakter og ansvars- og risikoforhold pegede i retning af, at der var tale om arbejdsudleje. Efter en samlet vurdering af omstændighederne ved arbejdets udførelse i øvrigt slog Højesteret fast, at det ikke var godtgjort, at det pågældende arbejde havde været tilstrækkeligt udskilt fra planteskolens virksomhed. Der forelå derfor arbejdsudleje, og planteskolen skulle betale A-skat og AM-bidrag for de udenlandske arbejdstageres vederlag for arbejdet.	Omgørelse af <u>SKM2021.71.VLR</u>.

<u>SKM2022.591.VLR</u>	Et entreprenørselskab havde indgået aftale med to danske selskaber om bl.a. en nedrivningsopgave, der blev udført af udenlandske arbejdstagere. For landsretten gjorde entreprenørselskabet gældende, at arbejdet udført af de udenlandske arbejdstagere var sket som led i en underentreprise og ikke ved arbejdsudleje, og at entreprenørselskabet hverken var indeholdelsespligtig eller hæftede for betalingen af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Efter bevisførelsen lagde landsretten til grund, at entreprenørselskabet måtte anses som den reelle arbejdsgiver, og at ydelserne fra de to danske selskaber havde karakter af arbejdsudleje med henblik på, at de udenlandske arbejdstagere udførte arbejde for entreprenørselskabet som en integreret del i selskabets virksomhed. Landsretten henviste i den forbindelse bl.a. til, at der ikke forelå byggemødereferater, studeopgørelser, tegningsmateriale eller andet skriftligt materiale i sagen, der støttede eller underbyggede, at der mellem entreprenørselskabet og de danske selskaber havde foreligget et kontraktligt forhold af en karakter, hvor de danske selskaber havde båret den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet. Idet entreprenørselskabet var bekendt med grundlaget for, at der var tale om arbejdsudleje, og selskabet ikke havde haft føje til at tro, at selskabet ikke skulle indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af vederlaget, hæftede selskabet for den manglende betaling. Herefter og af de grunde, som byretten i øvrigt havde anført, og da der ikke var grundlag for at hjemvise sagen til Skattestyrelsen, tiltrådte landsretten, at Skatteministeriets frifindelsespåstand var taget til følge ved byrettens dom (<u>SKM2022.4.BR</u>), og at Landsskatterettens forudgående afgørelse (<u>SKM2020.546.LSR</u>) dermed var opretholdt.	Stadfæstelse af <u>SKM2022.4.BR</u> og forudgående <u>SKM2020.546.LSR</u> .
--	--	---

<u>SKM2022.1.ØLR</u>	Spørgsmålet i sagen var, om det havde karakter af arbejdsudleje, når H1 A/S benyttede lokomotivførere fra tyske G2 til udførelsen af virksomhedens transportopgaver, og om H1 A/S derfor havde pligt til at indeholde A-skat og AM-bidrag efter reglerne i KSL § 46, stk. 1, og § 48 B. Landsretten tiltrådte byrettens dom, der havde fastslået, at de tyske lokomotivførere var arbejdsudlejede. Landsretten fandt i den sammenhæng - med henvisning til oplysningerne om H1 A/S' virksomhed - at arbejdet udgjorde en integreret del af H1 A/S' forretningsområde, og at lokoførerydelsen ikke kunne anses for udskilt herfra. H1 A/S gjorde endvidere gældende, at Skatteministeriets fortolkning af arbejdsudlejebegrebet udgjorde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, jf. herved artikel 56 TEUF. Landsretten fandt det imidlertid med henvisning til EU-Domstolens praksis ikke bevist, at den pålagte arbejdsudlejeskat udgjorde en restriktion i strid med artikel 56 TEUF. Byrettens dom blev dermed stadfæstet.	Stadfæstelse af <u>SKM2018.413.BR.</u>
<u>SKM2021.136.VLR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt en kontrakt med en udenlandsk tjenesteudbyder vedrørende sorterings- og pakkeopgaver i sagsøgerens gartneri i skattemæssig henseende skulle anses for at være entreprise eller arbejdsudleje. Hovedspørgsmålet i sagen var, om det af kontrakten omhandlede arbejde udgjorde en integreret del af sagsøgerens virksomhed, eller om det kunne anses for tilstrækkeligt udskilt herfra. Efter en samlet vurdering af sagens oplysninger fandt landsretten, at det pågældende arbejde var en integreret del af virksomheden, og at der var tale om arbejdsudleje. Landsretten fremhævede i den forbindelse, at den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet lå hos sagsøgeren, henset til arbejdets meget enkle karakter. Landsretten henviste endvidere til, at arbejdet skulle udføres hos sagsøgeren og bestod i levering af arbejdskraft, der skulle betjene et stort produktionsapparat, der var ejet af sagsøgeren.	Anket til Højesteret. Dog har sagsøger efterfølgende hævet sagen ved Højesteret.
<u>SKM2021.76.VLR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt en række aftaler mellem en planteskole og en Y1-landsk virksomhed vedrørende okulation, nakning, plantning og potning af roser skulle anses som entreprise eller arbejdsudleje. Landsretten fandt, at arbejdsopgaverne kunne individualiseres og afgrænses fra den øvrige produktion af roser.	

	Planteskolen havde imidlertid ikke konkret udskilt arbejdsopgaverne på en tilstrækkelig klar måde til, at der var tale om entreprise. Landsretten fremhævede i denne forbindelse navnlig den Y-landske virksomheds begrænsede økonomiske risiko for mangler ved de udførte arbejdsopgaver.	
<u>SKM2019.87.ØLR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte udenlandske okulatører i planteskolens rosenproduktion, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Landsretten fandt indledningsvist, at okulationsydelsen efter sin art og karakter kunne individualiseres og udskilles fra den øvrige rosenproduktion. Landsretten henviste i den forbindelse til en skønserklæring, der fastslog, at der var tale om en adskilt delproces. Herefter foretog landsretten en bedømmelse af, om ydelsen i den konkrete situation også var udskilt, sådan at der ikke var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste til, at kontrakterne indeholdt bestemmelser om erstatningsansvar og bestemmelser om en fast pris for en nærmere defineret opgave samt mulighed for tilbageholdelse af en del af betalingen som sikkerhed for eventuelle mangelskrav. Landsretten fandt på denne baggrund, at den udenlandske kontraktpart reelt bar ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Navnlig med henvisning hertil konkluderede landsretten, at okulation af planteskolens roser var tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig virksomhed, og derfor ikke udgjorde arbejdsudleje.	
<u>SKM2019.86.ØLR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte udenlandske okulatører i planteskolens rosenproduktion, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Landsretten fandt indledningsvist, at okulationsydelsen efter sin art og karakter kunne individualiseres og udskilles fra den øvrige rosenproduktion. Landsretten henviste i den forbindelse til en skønserklæring, der fastslog, at der var tale om en adskilt delproces. Herefter foretog landsretten en bedømmelse af, om ydelsen i den konkrete situation også var udskilt, sådan at der ikke var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste til, at kontrakterne indeholdt bestemmelser om erstatningsansvar og bestemmelser om en fast pris for en nærmere defineret opgave samt mulighed for tilbageholdelse af en del af betalingen som sikkerhed for eventuelle mangelskrav. Landsretten fandt på denne	

	baggrund, at den udenlandske kontraktpart reelt bar ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Navnlig med henvisning hertil konkluderede landsretten, at okulation af planteskolens roser var tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig virksomhed, og derfor ikke udgjorde arbejdsudleje.	
<u>SKM2019.80.ØLR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte udenlandsk ansatte personer i planteskolens produktion af frugttræer, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Landsretten fandt, at der ikke var grundlag for at fastslå, at podning af frugttræer efter sin art og karakter kunne individualiseres og afgrænses fra den øvrige produktion på planteskolen. Dette uanset, at kontraktmaterialet indeholdt bestemmelser om ansvar og risiko mv. På den baggrund fandt landsretten, at podning af frugttræer udgjorde arbejdsudleje.	
<u>SKM2019.62.ØLR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte udenlandsk ansatte personer til okulation af roser, beskæring af roser og plantning af rosengrundstammer i planteskolens rosenproduktion, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Vedrørende rosenokulationsydelsen fandt landsretten indledningsvist, at denne ydelse efter sin art og karakter kunne individualiseres og udskilles fra den øvrige rosenproduktion. Landsretten henviste i den forbindelse til en skønserklæring, der fastslog, at der var tale om en adskilt delproces. Herefter foretog landsretten en bedømmelse af, om ydelsen i den konkrete situation også var udskilt, sådan at der ikke var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste til, at kontrakterne indeholdt bestemmelser om erstatningsansvar og bestemmelser om en fast pris for en nærmere defineret opgave samt mulighed for tilbageholdelse af en del af betalingen som sikkerhed for eventuelle mangelskrav. Landsretten fandt på denne baggrund, at den udenlandske kontraktpart reelt bar ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Navnlig med henvisning hertil konkluderede landsretten, at okulation af planteskolens roser var tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig virksomhed, og derfor ikke udgjorde arbejdsudleje.	

Vedrørende ydelserne relateret til beskæring og plantning af grundstammer fandt landsretten, at arbejdet ikke kunne anses som specialistarbejde. Arbejdet indgik i den almindelige planteproduktion og kunne derfor ikke anses som en adskilt delproces i forhold til sagsøgerens produktion. Allerede af den grund var der tale om arbejdsudleje.

SKM2018.548.ØLR

Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte chauffører fra sit udenlandske datterselskab, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3.

Sagsøger var en international vognmandsvirksomhed, som havde ca. 300 dansk indregistrerede lastbiler. Sagsøgeren havde ingen chauffører ansat, men gjorde brug af ca. 700 udenlandske chauffører, der var ansat i et udenlandsk datterselskab.

Kildeskattelovens bestemmelse om arbejdsudleje er ændret i 2012. Sagen indebar en stillingtagen til regelsættet såvel før som efter lovændringen.

For så vidt angik perioden før lovændringen fandt landsretten efter en samlet vurdering, at der var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste i den forbindelse til, at de kriterier, der indgår i den samlede vurdering, pegede på arbejdsudleje.

Landsretten fastslog videre, at det efter 2012-lovændringen er afgørende, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Da det er en forudsætning for at drive vognmandsforretning med kørsel at have chauffører til at føre køretøjerne, fandt landsretten, at chaufføropgaven var en integreret del af sagsøgerens virksomhed. Der var derfor tale om arbejdsudleje.

Sagsøgeren gjorde gældende, at chaufføropgaven var udskilt fra den danske virksomhed og henviste i den forbindelse til, at sagsøgeren slet ikke havde chauffører ansat til at udføre disse transporter. Landsretten fastslog imidlertid, at arbejdsopgaven ikke kunne anses for outsourcet på en sådan måde, at der alligevel ikke var tale om arbejdsudleje.

På den baggrund blev Skatteministeriet frifundet. **Arbejdsudleje.**

Byretsdomme

► [SKM2024.607.BR](#) ◀

► Sagen angår, om det havde karakter af arbejdsudleje eller entreprise, når selskabet benyttede medarbejdere i to Y2-nationalitet firmaer til at udføre maleropgaver, som sagsøgeren bød ind på.

Retten fandt, at de maleropgaver, der blev udført af personer med tilknytning til de Y2-nationalitet firmaer, blev udøvet inden for selskabets kerneydelser, der i indkomstårene primært beskæftigede sig med fagentrepriser inden for maler- og tømrerområdet. Retten udtalte, at personerne med tilknytning til de Y2-nationalitet firmaer over for de øvrige aktører på byggepladserne fremtrådte som selskabets personale.

Retten fandt endvidere, at selskabet havde hyret et tredje selskab ind ved siden af de Y2-nationalitet firmaer, hvorfor ansvaret for malerarbejdets gennemførelse fortsat var hos selskabet. Herudover udtalte retten, at der ikke var fremlagt dokumentation i form af eksempelvis tilbud, referater fra byggemøder, afleveringsforretninger, stadeopgørelser eller lignende, som var egnet til at underbygge, at maleropgaven var tilstrækkeligt udskilt. Herudover fandt retten, at det indhentede syn og skøn ikke talte for, at opgaverne og ansvaret var tilstrækkeligt udskilt fra selskabets virksomhed.

Retten fandt herefter, at det arbejde, som personerne med tilknytning til de Y2-

	nationalitet firmaer udførte for selskabet, var integreret i dette selskabs drift på en sådan måde, at selskabet i skattemæssig henseende må anses for at være den reelle arbejdsgiver i forhold til det udførte malerarbejde. Under de anførte omstændigheder fandt retten, at det ikke var relevant at inddrage de supplerende kriterier. Skatteministeriet blev derfor frifundet. ◀	
▶ SKM2024.596.BR ◀	▶ Sagen angår, om det havde karakter af arbejdsudleje eller entreprise, når den danske virksomhed benyttede udenlandsk arbejdskraft fra en Y1-land og en Y2-land virksomhed til at udføre håndsværksarbejde. Sagen angik videre, om betalinger til ejeren af den Y2-land virksomhed i henhold til fakturaer udstedt af to danske virksomheder, reelt vedrørte arbejde udført af den Y2-land virksomhed. Retten fandt, at håndsværksarbejdet, bestående i nedrivning, renovation og nybyggeri, udgjorde en integreret del af den danske virksomhed, som er et entreprenør- og udviklingsselskab, med registreret formål at udføre bygge- og entreprisearbejder samt hermed beslægtet virksomhed. Retten fandt videre, at de udenlandske virksomheder, til trods for parts- og vidneforklaringerne herom, ikke i realiteten bar den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Retten bemærkede herved, at der alene var fremlagt én kortfattet entreprisekontrakt for en del af arbejdet, hvor entreprisensummen ikke stemmer overens med det fakturerede, samt at der ikke var fremlagt aftaler for de øvrige arbejder udført af de udenlandske virksomheder. Retten lagde videre vægt på, at der ikke var fremlagt anden dokumentation i form af eksempelvis byggemødereferater, afleveringsprotokoller eller lignende vedrørende arbejdet. Retten fandt for fakturaerne udstedt af de to danske virksomheder, at der efter kontoudskrifterne var sket betalinger til den Y2-land virksomheds ejer, og at der ikke er anført eller dokumenteret nærmere om de konkrete arbejder. Derimod blev arbejdet efter forklaringerne udført af den Y2-land virksomhed. Retten fandt på dette grundlag, at arbejdet udført af den Y1-land og den Y2-land virksomhed udgjorde arbejdsudleje, og at den danske virksomhed var indeholdelsespligtig af A-skat og AM-bidrag af det fulde beløb, som	▶ Dommen er anket til Vestre Landsret. ◀

var overført til de udenlandske virksomheder.

Skatteministeriet blev derfor frifundet. ◀

SKM2022.626.BR

Spørgsmålet i sagen var for det første, om det havde karakter af arbejdsudleje, når H1 benyttede medarbejdere i to polske selskaber til at udføre diverse byggeopgaver for H1.

H1 gjorde gældende, at de alene var en handelsvirksomhed, som ikke beskæftigede sig med byggeri, hvorfor arbejdsopgaverne ikke var integreret i H1s virksomhed. H1 anførte i den forbindelse navnlig, at de ikke havde egne ansatte håndværkere.

Retten fandt, bl.a. på baggrund af kontraktens upræcise indhold og manglende konkretisering af arbejdsopgaverne, og da der ikke var aftalt eller afholdt sædvanlige afleveringsforretninger, at H1 reelt bar den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet. Retten fandt også, at H1 havde instruktionsbeføjelsen over medarbejderne, ligesom virksomheden i et ikke uvæsentligt omfang stillede materialer til rådighed.

Retten fandt endvidere, at karakteren og omfanget af de udførte arbejder udgjorde et naturligt led i H1s drift, og at arbejdsopgaverne udgjorde såvel sædvanlig som nødvendig del af H1s virksomhed.

Efter en samlet vurdering af sagens oplysninger fandt retten herefter, at det udførte arbejde udgjorde en integreret del af H1s virksomhed, som således ikke har været tilstrækkelig udskilt til selvstændig virksomhed.

Spørgsmålet i sagen var for det andet, om tre polske personer skulle anses for lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende i forbindelse med deres arbejde udført for H1, og om selskabet derfor var forpligtet til at indeholde og hæfte for skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Retten udtalte bl.a., at der ikke var indgået en skriftlig aftale om arbejdets udførelse, tilsyn eller kontrol, eller om ansvaret eller risikoen for arbejdets udførelse, og at de fremlagte fakturaer heller ikke indeholdt nogen nærmere beskrivelse af det udførte arbejde. Retten udtalte herudover, at der blev afregnet periodisk på baggrund af timesedler, at de polske personer ikke afholdt udgifter til materialer, og at H1 fremstår som den eneste reelle hvervgiver for de tre personer.

Herefter, og uanset om de tre polske personer i Polen måtte blive betragtet som selvstændig

erhvervsdrivende, og uanset om de måtte have afregnet moms eller er beskattet som erhvervsdrivende i Polen, fandt retten det efter en samlet vurdering af sagens faktiske omstændigheder, sammenholdt med kriterierne i personskattecirkulæret, ikke godtgjort, at de polske personer ved udførelsen af opgaverne for H1 drev selvstændig erhvervsvirksomhed for egen regning og risiko.

Reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Polen og Danmark kan ikke føre til et andet resultat.

SKM2021.589.BR

Et ejendomsselskab havde indgået kontrakter med en polsk virksomhed om at lægge ca. 10.000 mursten til en fast pris med arbejdsstart på specifikke datoer. Af kontrakterne fremgik, at den polske virksomhed skulle levere arbejdskraft og let udstyr til arbejdet, mens ejendomsselskabet skulle levere byggematerialer, lift og, hvis det var nødvendigt, container. Ejendomsselskabet havde ifølge kontrakterne en reklamationsfrist på 7 dage, og der var i kontrakterne henvist til AB92. Der var ifølge den ene kontrakt mulighed for at overføre arbejdere til andet arbejde for 150 kr. pr. person.

Retten lagde til grund, at opførelse af boliger var en central del af ejendomsselskabets aktiviteter i den omhandlede periode. Efter en samlet vurdering lagde retten endvidere til grund, at det murerarbejde, som sagen angik, ikke var udskilt fra ejendomsselskabets virksomhed, men derimod var en integreret del heraf, og at ejendomsselskabet havde haft bestemmelsesretten og rådigheden over den polske virksomheds medarbejdere.

Det blev tillagt betydning, at kontrakterne kun indeholdt en meget kort og generel arbejdsbeskrivelse, at der ikke var angivet en tidsfrist for færdiggørelse, og at mangelansvaret var indskrænket til 7 dage og således reelt bedømt ikke-eksisterende. Af betydning var endvidere vilkåret om, at sagsøgeren mod betaling på 150 kr. pr. person i timen havde mulighed for at overføre de pågældende personer til andet arbejde. Det blev desuden lagt

Anket til Vestre Landsret.

til grund, at en samarbejdspartner til ejendomsselskabet havde den centrale rolle i arbejdets ledelse og fordeling på byggepladsen på vegne af ejendomsselskabet.

Som følge heraf anså retten det arbejde, som var udført af den polske virksomheds medarbejdere i henhold til de to kontrakter, for i skatteretlig henseende at være arbejdsudleje.

SKM2019.573.BR

Spørgsmålet i sagen var, om en minkavlens køb af ydelser hos to polske virksomheder (ejet af samme person) havde karakter af køb af arbejdskraft (arbejdsudleje) eller entreprisyder. Sagen angik såvel arbejdsudlejereglerne forud for og efter vedtagelsen af lov nr. 927 af 18. september 2012. Minkavleren havde bl.a. gjort gældende, at arbejdet udført af de polske virksomheder var tilstrækkeligt udskilt (outsourcet).

Retten fandt, at aftalerne indgået mellem minkavleren og de polske virksomheder var kortfattede, generelt formulerede og af overordnet karakter. Efter forklaringerne måtte det også lægges til grund, at minkavleren havde det overordnede ansvar for det arbejde, der blev udført på hans minkfarm, samt at han løbende havde kontakt til de polske medarbejdere og opsyn med det arbejde, der blev udført. Minkavleren havde instruktionsbeføjelser over for de polske medarbejdere i virksomhederne. Det kunne endvidere lægges til grund, at minkavleren stillede arbejdsredskaber, herunder handsker til rådighed for de ansatte. Også efter forklaringerne kunne det lægges til grund, at det arbejde, der blev udført, var enkelt og rutinepræget og udgjorde en integreret del af minkavlerens virksomhed. Opgaver vedrørende parring af mink, aflivning og pelsning, oprydning og rengøring af bure måtte anses for almindelige opgaver på en minkfarm.

Efter en samlet vurdering fandt retten, at der var tale om arbejdsudleje - både for så vidt angår kontrakten indgået før 2012-loven og kontrakterne indgået efter 2012-loven - og at minkavleren følgelig hæftede for den manglende indeholdelse af skat og arbejdsmarkedsbidrag. Skatteministeriet blev derfor frifundet. **Arbejdsudleje.**

<u>► SKM2024.407.LSR ◀</u>	► Et selskab lejede udenlandsk arbejdskraft i form af stillads- og isoleringsarbejdere fra et dansk selskab, som det danske selskab havde lejet fra udenlandske virksomheder. Efter en samlet vurdering fandt Landsskatteretten, at der forelå arbejdsudleje, som var omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Landsskatteretten fandt endvidere, at selskabet hæftede for den manglende indeholdelse af arbejdsudlejeskat og arbejdsmarkedsbidrag, jf. KSL § 69, stk. 1, og AMBL § 7, idet selskabet ikke havde godtgjort, at det ikke havde udvist forsømmelighed ved ikke at indeholde arbejdsudlejeskat og arbejdsmarkedsbidrag. Landsskatteretten henviste til, at selskabet var bekendt med grundlaget for, at de udenlandske arbejdstagere måtte anses for arbejdsudlejede. Der havde ikke foreligget en sådan uklarhed om selskabets indeholdelsespligt, at det kunne fritages for hæftelsesansvar. Det forhold, at selskabet angiveligt ikke var bekendt med, at stillads- og isoleringsarbejderne ikke var ansat i det danske selskab, ændrede ikke herved. Selskabet burde i en situation som den foreliggende have undersøgt, hvor de udenlandske stillads- og isoleringsarbejdere var ansat. Selskabet havde således ikke haft føje til at tro, at selskabet ikke skulle indeholde arbejdsudlejeskat og arbejdsmarkedsbidrag, jf. Højesterets domme offentliggjort som SKM2023.13.HR, SKM2022.228.HR og SKM2021.639.HR. Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse. ◀	
<u>SKM2023.119.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at et selskab ikke var rette indkomstmottager af et vederlag for udlejning af en medarbejder til et norsk selskab. Vederlaget for udlejningen af medarbejderen til det norske selskab var efter en samlet vurdering lønindkomst for medarbejderen, hvorfor medarbejderen var rette indkomstmottager. Landsskatteretten udtalte i sagen, at vederlaget fra det norske selskab ikke skulle bedømmes efter reglerne om arbejdsudleje i KSL § 2, stk. 1, nr. 3, bl.a. fordi både det danske selskab og medarbejderen havde hjemsted/bopæl i Danmark.	Stadfæstelse af SKM2021.451.SR

<u>SKM2020.206.LSR</u>	Et selskab, der drev smedevirksomhed, havde indgået aftale med en polsk virksomhed om udførelse af forskellige arbejdsopgaver. Efter en samlet bedømmelse stadfæstede Landsskatteretten SKAT's afgørelse, hvorefter ejeren af den polske virksomhed var anset som lønmodtager i selskabet. Selskabet havde derfor været forpligtet til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Da selskabet var bekendt med det grundlag, der begrundede, at der var tale om A-indkomst, havde selskabet ikke haft føje til at anse den pågældende som selvstændig erhvervsdrivende. Landsskatteretten tiltrådte derfor også SKAT's afgørelse, hvorefter selskabet var ansvarlig for den manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.	
<u>SKM2017.223.LSR</u>	Der var tale om arbejdsudleje, hvor litauiske arbejdere foretog beskæring af pyntegrønt i en juletræsplantage. Der blev lagt vægt på, at arbejdet var tilbagevendende og sæsonbestemt, og derfor måtte anses for at udgøre en integreret del af klagers virksomhed, selv om arbejdet er af kort varighed. Der forelå tillige - uanset det i kontrakten anførte - arbejdsopgaver, der ikke kunne anses for udskilt fra den danske virksomheds kerneydelse, der omfattede klipning og pakning af pyntegrønt, hvilket understøttedes af, at den danske plantage havde investeret i maskiner, der blev brugt af de udenlandske arbejdere. Arbejdsudleje.	Skatterådets bindende svar offentliggjort som <u>SKM2015.415.SR</u>
<u>SKM2017.185.LSR</u>	En dansk virksomheds kontrakter med 3 polske firmaer om levering af en række ydelser på en minkfarm blev anset for arbejdsudlejekontrakter. Der blev lagt vægt på, at ydelserne dels måtte anses for en integreret del af virksomhedens arbejdsområde, dels nedrivning og opbygning, og at der var indgået standardiserede kontrakter, samt at den danske virksomhed leverede maskiner og værktøj og skaffede logi til arbejderne. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2016.533.LSR</u>	En kontrakt mellem et dansk firma og en polsk virksomhed om udførelse af køkkenafdeling samt ventilation i klasseværelser i en skolebygning ansås for en entreprisekontrakt og ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Der blev lagt vægt på, at den polske virksomhed var ansvarlig for arbejdets udførelse, at det udelukkende var denne, der udvalgte og ledede arbejdstagere og at den havde det økonomiske ansvar for arbejdets udførelse. Afgørelsen ændrer tidligere bindende svar. Ikke arbejdsudleje.	Skatterådets bindende svar offentliggjort som <u>SKM2014.42.SR</u>

<u>SKM2015.448.LSR</u>	Landsskatteretten ændrede Skatterådets svar på 2 ud af 3 spørgsmål om arbejdsudleje. Det var oplyst, at H1 ville indgå aftaler om levering af konsulentydelse inden for områder, som H1 ikke markedsførte, ikke selv havde viden om og derfor ikke leverede, at underleverandørens ydelse ville være klart defineret og afgrænset, adskilt fra den øvrige del af projektet, og at underleverandøren havde et selvstændigt økonomisk ansvar. Landsskatteretten fandt, at arbejde, der udføres i henhold til aftaler med underentreprenører, under disse omstændigheder ikke skulle anses for en integreret del af H1's virksomhed. Landsskatteretten ændrede derfor svaret på spørgsmål 1 og 2 til "Ja". Det forhold, at H1 havde en dansk projektleder, ændrede ikke besvarelsen af spørgsmål 1 og 2, forudsat, at projektlederen udelukkende havde en overordnet og koordinerende rolle. Landsskatteretten besvarede derfor spørgsmål 3 med "Nej". Ikke arbejdsudleje.	Skatterådets bindende svar offentliggjort som <u>SKM2013.381.SR</u>.
<u>SKM2013.182.LSR</u>	En arbejdsudlejet person skulle ikke beskattes af fri kost og logi, hvis rejsereglerne var opfyldt, jf. LL § 9 A, da han i så fald ikke kunne anses at have modtaget et skattepligtigt gode. Udgiften ansås for arbejdsgiverens og ikke arbejdstagerens i denne situation.	Se <u>SKM2013.276.SKAT</u>
Skatterådet		
<u>SKM2024.7.SR</u>	Spørger havde solgt en renseydelse vedrørende tækkerør til en dansk bonde og havde i den forbindelse indgået en aftale med en polsk virksomhed om, at den polske virksomhed skulle levere mandskab til at betjene Spørgers rensemaskine, når Spørger skulle rense den danske bondes tækkerør i Danmark. Den polske virksomhed skulle derudover eventuelt også assistere med en manuel sortering af de færdigrensede rør i kolistørrelse. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ikke var tale om arbejdsudleje, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3, hvis Spørger indgik en kontrakt med den polske virksomhed. Det var Skatterådets opfattelse, at arbejdet skulle anses for en integreret del af Spørgers virksomhed, der ikke i tilstrækkelig grad kunne udskilles på grund af arbejdets karakter. Der var tale om en rutinepræget produktionsproces, hvor arbejdsopgaverne i vid udstrækning fordrede anvendelsen af et betydeligt, automatiseret produktionsapparat, der tilhørte Spørger. Det var derfor Skatterådets samlede vurdering, at arbejdet udført af den polske virksomheds ansatte skulle anses for arbejdsudleje efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3.	

	Skatterådet kunne herefter ikke bekræfte, at Spørger ikke blev pligtig til at tilbageholde arbejdsudlejeskat beregnet af den løn, som det polske selskab udbetalte til de udenlandske rørrensere, jf. KSL § 48 B, hvis Spørger indgik en kontrakt med en polsk underentreprenør under de omstændigheder, som var beskrevet.	
<u>SKM2020.76.SR</u>	Spørger er en dansk logistikvirksomhed, der benytter sig af vognmænd fra Land A til grænseoverskridende transportopgaver. Spørger har et koncernforbundet selskab i Land A og ønsker derigennem, at lease lastbiler til de udenlandske vognmænd. Spørgsmålet er, om der er tale om arbejdsudleje, når chaufførerne kører i Danmark i lastbiler, leaset igennem spørgers koncernforbundne selskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at chaufføropgaven ikke udgør en integreret del af spørgers virksomhed, når der køres for spørger i lastbiler leaset igennem spørgers koncernforbundne selskab. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at spørger har outsourcet sine internationale transporter og derfor ikke kan anses for omfattet af arbejdsudlejereglerne.	Skatterådets afgørelse var påklaget til Landsskatteretten, men klagen er trukket tilbage, hvorfor Skatterådets afgørelse står ved magt.
<u>SKM2019.554.SR</u>	En frugtplantage indgik kontrakt med en udenlandsk tjenesteudbyder om opsætning og nedtagning af væksttunneller. Det var spørgsmålet, om dette arbejde var omfattet af reglerne om arbejdsudleje eller udført som selvstændig udenlandsk virksomhed. Der var tale om et årligt tilbagevendende arbejde, der indgik i arbejdet med at frembringe frugt. Skatterådet fandt derfor, at arbejdet var integreret i frugtplantagens virksomhed. Da frugtplantagen ikke siden 2010 selv havde udført dette arbejde, og da den udenlandske tjenesteudbyder havde speciale med levering af løsninger indenfor fx frugtavl og gartneri - herunder bl.a. drivhuse og forskellige former for væksttunneler - fandt Skatterådet efter en konkret vurdering, at arbejdet var udskilt fra frugtplantagen og udført som selvstændig virksomhed af den udenlandske tjenesteudbyder. Skatterådet henså bl.a. til, at det fremsendte kontraktudkast indeholdt en bestemmelse om betaling af en fast pris for en nærmere defineret opgave, der skulle udføres i et bestemt tidsrum, hvor den udenlandske virksomhed havde påtaget sig en økonomisk risiko i forbindelse med arbejdets udførelse. Den udenlandske tjenesteudbyder bestemte selv antallet af medarbejdere og medtog værktøj, herunder traktorer, der var nødvendigt for arbejdets udførelse. Ikke arbejdsudleje.	

<u>SKM2015.389.SR</u>	Spørger, et svensk datterselskab, indgik i samme koncern som et dansk moderselskab. Begge selskaber drev virksomhed inden for samme forretningsområde, projektering af jernbaner, i forbindelse med nybyggeri og vedligeholdelse. Det danske moderselskab købte tjenesteydelser fra det svenske selskab, når der var behov for ekstra kapacitet. De svenske medarbejdere blev aflønnet i forhold til antal timer i Danmark. Skatterådet fandt, at de beskrevne forhold indebar skattepligt af lønindkomst for de svenske medarbejdere for arbejde udført i Danmark for det danske moderselskab efter arbejdsudlejereglerne. Begge selskaber var inden for samme branche og gav samme slags tjenester inden for projektering i Sverige og Danmark. Projekterne blev ledet af det danske moderselskab. De svenske medarbejdere arbejdede reelt som lønmodtagere for det danske moderselskab, der havde ansvaret for udførelsen af selve opgaven. Arbejdsudleje.	Afgørelsen fastholder det bindende svar <u>SKM2013.395.SR</u>
<u>SKM2015.388.SR</u>	Spørgers virksomhed omfattede salg af produktionsanlæg i bl.a. Danmark. Spørger havde ikke siden 2006 anvendt egne medarbejdere til selve montagen af anlæggene. Spørger havde vedlagt kontrakt med et udenlandsk montagefirma, B. Af kontrakten fremgik bl.a., at spørger betalte en fast pris pr. produktionsanlæg, B hæftede for eventuelle fejl og mangler vedrørende arbejdet, og B planlagde bemanning og afholdt alle udgifter i forbindelse med montagen. Skatterådet bekræftede, at der ikke forelå arbejdsudleje, når spørger indgik kontrakter som vedlagte. Det var Skatterådets opfattelse, at montagen som udgangspunkt vedrørte spørgers forretningsområde, da spørgers salg til sine kunder også omfattede projektering og montage. Efter en samlet vurdering fandt Skatterådet, at der reelt var tale om, at B udførte montagen som led i selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed. Arbejdet udført af B's medarbejdere, skulle derfor anses for udført for B som arbejdsgiver, og ikke for spørger. Ikke arbejdsudleje.	Afgørelsen genoptager og ændrer det bindende svar <u>SKM2013.784.SR.</u>
<u>SKM2015.386.SR</u>	Spørger beskæftigede sig med fremstilling af anlæg til bl.a. mejeribranchen og slagteribranchen. Installation, montering og testning blev ofte varetaget af andre virksomheder. Spørger havde fremlagt entrepriseaftaler med en polsk underentreprenør. Ud fra en konkret vurdering bekræftede Skatterådet, at de fremlagte entreprisekontrakter skattemæssigt vil blive anset som entreprise. Det var bl.a. lagt til grund, at den polske virksomhed tillige udøvede virksomhed i Polen og i andre lande, at den polske virksomhed overtog ansvaret for at udføre et bestemt projekt til en fast entreprisenum og påtog sig en garanti for	Afgørelsen genoptager og ændrer det bindende svar <u>SKM2013.399.SR.</u>

	projektet på 24 måneder. At arbejdet blev udført i spørgers virksomhed kunne i sig selv ikke føre til et andet resultat under hensyn til sagens øvrige omstændigheder. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2015.385.SR</u>	Spørger var et totalentreprisefirma og havde til formål at drive servicevirksomhed inden for rengøring, byggeri og investering. Spørgers forretningsmodel var at afgive tilbud på opgaver, indgå aftaler med bygherrerne og stå for den overordnede byggestyring, mens de konkrete byggefaglige opgaver alle blev udført af håndværkere i underentrepriser, herunder af det polske firma B. Skatterådet bekræftede, at der ikke forelå arbejdsudleje, når spørger indgik en konkret kontrakt med firma B. Skatterådet henså til, at firma B påtog sig en reel økonomisk risiko i forhold til den specifikke opgave. For det udførte arbejde blev der aftalt en fast pris og firma B ydede garanti på 2 år. Skatterådet henså også til, at arbejdet blev udført under ledelse og faglig ekspertise af indehaveren af den polske virksomhed. Ikke arbejdsudleje.	Afgørelsen genoptager og ændrer det bindende svar <u>SKM2013.702.SR</u>.
<u>SKM2015.288.SR</u>	Spørgers virksomhed var en sæsonvirksomhed og en del af X-koncernen. Spørger var af koncernledelsen blevet pålagt en midlertidig direktør i en kortere periode. Den midlertidige direktør opholdt sig i spørgers virksomhed 1 dag i denne periode. Skatterådet bekræftede, at der ikke forelå arbejdsudleje under hensyn til karakteren og omfanget af arbejdet i Danmark. Skatterådet lagde vægt på, at direktøren reelt ikke kunne anses som arbejdsgiver for den midlertidige direktør. Den midlertidige direktør løste fortsat sine tidligere direktøropgaver andre steder i koncernen og var ikke pålagt faste opgaver i spørgers virksomhed. Den midlertidige direktør var ikke aflønnet af spørger, og arbejdet i Danmark havde mere karakter af overordnet supervision. Skatterådet anså på den baggrund den midlertidige direktør for reelt at have udført arbejde for koncernen og dermed ikke været underlagt instruktionsbeføjelser fra spørgers side eller udført arbejde for spørgers virksomhed. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2015.145.SR</u>	A ApS (spørger) drev tømrervirksomhed. Spørger udførte afgrænsede entrepriser vedrørende opførelse af parcelhuse for selskab B (kunden). Spørger indgik underentreprisef aftaler med primært udenlandske håndværksvirksomheder, om udførelse af en eller flere af de delentrepriser, som spørger fik tildelt fra kunden. Skatterådet bekræftede, at der ikke forelå arbejdsudleje, når spørger købte ydelser i henhold til kontrakter som den anførte i sagen, der vedrørte loftmontage. Skatterådet	Afgørelsen genoptager og ændrer det bindende svar <u>SKM2013.158.SR</u>.

	fandt, at loftmontageydelserne mv. vedrørte spørgers forretningsområde. Skatterådet fandt imidlertid, at ydelserne var udskilt til en selvstændig erhvervsvirksomhed, og ydelserne kunne ikke anses for integreret i spørgers virksomhed på en sådan måde, at spørger kunne anses for at være den reelle arbejdsgiver. Skatterådet lagde til grund, at underentreprenøren bar ansvaret og den økonomiske risiko for fejl og mangler vedrørende de afgrænsede ydelser, at arbejdet blev udført til en fast pris, at vederlaget dækkede arbejds løn, stillads og værktøj, at underentreprenøren gav anvisninger for udførelse af arbejdet for egne ansatte, besluttede hvilke medarbejdere, der skulle udføre loftmontagen og udøvede sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2015.83.SR</u>	Spørger ApS og spørger KG indgik i samme koncern. Spørger indgik en kontrakt med en byggherre om at udføre en specialentreprise i form af J-byggeydelser. Spørger ApS indgik en underleverandørkontrakt med spørger KG om at udføre entreprisen. Skatterådet bekræftede, at der ikke forelå arbejdsudleje. Skatterådet fandt, at spørger KG's J-byggeydelser vedrørte spørger ApS' forretningsområde og dermed en funktion hos spørger ApS. J-byggeydelserne kunne afgrænses fra spørger ApS' virksomhed, herunder fra spørger KG's ydelser leveret i henhold til en aftale om forretningsførelse. De beskrevne kontraktvilkår kendetegnede selvstændig erhvervsvirksomhed. Spørger KG bar ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Endvidere lagde Skatterådet til grund, at spørger KG udøvede instruktion mv. og sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser over egne ansatte. Skatterådet fandt herefter, at spørger KG's ydelser i henhold til kontrakten kunne anses for udskilt fra spørger ApS' virksomhed. Skatterådet tog ikke stilling til, bl.a. om der forelå arbejdsudleje ved spørger KG's levering af ydelser i hht. en aftale om forretningsførelse. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2015.80.SR</u>	A ApS (spørger) beskæftigede sig primært med industriservicering og montage inden for produktion- og industriområdet. Spørger påtog sig industriservicerings- og montageopgaver og fandt underentreprenører til at udføre visse afgrænsede delopgaver. Skatterådet bekræftede, at der ikke forelå arbejdsudleje, når spørger erhvervede de i sagen nævnte montageydelser, jf. eksempel kontrakt 3036. Skatterådet fandt, at ydelserne vedrørte spørgers forretningsområde. Skatterådet fandt imidlertid, at montageydelserne var udskilt til selvstændig erhvervsvirksomhed, og underentreprenørens ydelser ikke kunne anses for integreret i spørger virksomhed på en sådan måde, at spørger kunne anses for at være den reelle arbejdsgiver.	Afgørelsen genoptager og ændrer det bindende svar <u>SKM2013.206.SR</u>.

	Skatterådet lagde til grund, at underentreprenøren bar ansvaret og den økonomiske risiko for fejl og mangler vedrørende de afgrænsede ydelser, at arbejdet blev udført til en fast pris, at vederlaget dækkede arbejds løn, sikkerhedsudstyr og øvrigt materiel, at underentreprenøren udøvede instruktion mv. over egne ansatte, at underentreprenøren besluttede hvilke medarbejdere, der skulle udføre montagen og at underentreprenøren udøvede sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2015.29.SR</u>	Spørger var leverandør af transportanordninger. Transportanordningerne blev installeret af såvel spørgers egne ansatte som underleverandører. Skatterådet bekræftede, at der ikke forelå arbejdsudleje, når spørger indgik en underleverandøraftale vedrørende C-Product projektet med hvervtager, B. Arbejdet blev anset for at vedrøre spørgers forretningsområde. Dog anså Skatterådet det konkrete arbejde for tilstrækkeligt udskilt, og dermed ikke en integreret del af spørgers virksomhed. Der blev lagt vægt på, at B bar ansvaret for det udførte arbejde, at kun B forestod instruktion og ledelse af egne medarbejdere, at der var aftalt en fast enterprisesum for den specifikke opgave, at B selv medbragte nødvendigt løftegrej og transportudstyr, samt kontrollerede byggepladsen under arbejdets udførelse. Endelig blev der lagt vægt på, at det udelukkende var B's medarbejdere der arbejdede på den specifikke opgave. Spørgers medarbejdere var ikke involveret i opgaven på noget tidspunkt. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2015.20.SR</u>	A A/S udførte ejendomsisolering i bred forstand og markedsførte og solgte bl.a. facadeisolering. A A/S lod facadeisoleringsarbejdet udføre af bl.a. underentreprenør 2. Skatterådet fandt, at underentreprenør 2 leverede ydelser inden for A A/S' forretningsområde. Imidlertid blev facadeisoleringsydelse anset for at være udskilt fra A A/S som selvstændig erhvervsvirksomhed og var dermed ikke integrerede i A A/S' virksomhed på en sådan måde, at A A/S kunne anses for at være den reelle arbejdsgiver. Skatterådet lagde til grund, at underentreprenør 2 bar ansvaret og den økonomiske risiko for fejl og mangler vedrørende de afgrænsede ydelser, at arbejdet blev udført til en fast pris, at vederlaget dækkede arbejds løn, arbejdsredskaber og materiel, at underentreprenør 2 udøvede instruktion mv. over egne ansatte, at underentreprenør 2 besluttede hvilke medarbejdere, der skulle udføre isoleringsarbejderne og at underentreprenør 2 udøvede sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser.	Afgørelsen genoptager og ændrer svaret på spørgsmål 2 i <u>SKM2013.721.SR</u>.

	Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2015.19.SR</u>	A A/S beskæftigede sig med alle former for el-installationer, herunder installation af elevatorer og rulletrapper. A/S havde ansatte med kompetencer til at installere elevatoranlæg men ikke til at installere rulletrapper. A A/S lod installation af elevatoranlæg udføre af hvervtager 1 og installation af rulletrapper udføre af hvervtager 2. Skatterådet fandt, at hvervtager 1 og hvervtager 2 leverede ydelser inden for A A/S' forretningsområde. Skatterådet fandt imidlertid, at installationsydelseerne var udskilte fra spørger som selvstændig erhvervsvirksomhed, og at ydelserne dermed ikke var integrerede i A A/S' virksomhed på en sådan måde, at A A/S kunne anses for at være den reelle arbejdsgiver. Når ydelserne var udskilte, var det uden betydning, at A A/S havde ansatte med kompetencer til at opsætte og installere elevatoranlæg. Skatterådet lagde til grund, at hvervtagerne bar ansvaret og den økonomiske risiko for fejl og mangler vedrørende de afgrænsede ydelser, at arbejdet blev udført til en fast pris, at vederlaget dækkede arbejdsløn og alt værktøj, at hvervtagerne udøvede instruktion mv. over egne ansatte, at hvervtagerne besluttede hvilke medarbejdere, der skulle udføre de konkrete installationsarbejder og at hvervtagerne udøvede sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser. Ikke arbejdsudleje.	Afgørelsen genoptager og ændrer det bindende svar <u>SKM2013.722.SR</u>.
<u>SKM2014.799.SR</u>	A A/S tegnede og opførte arkitekttegnede helårs- og fritidshuse. B drev murervirksomhed i et polsk enkeltmandsfirma. B udførte alle murer- og flisearbejder for A A/S. Skatterådet fandt, at der ikke forelå arbejdsudleje for B's ansatte. Det gjaldt også, hvis B ikke medbragte stillads og skurvogne. Murerarbejdet blev anset for at være udskilt til selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatterådet lagde vægt på, at B bar ansvaret og den økonomiske risiko for fejl og mangler ved murerarbejdet, og at B udførte byggesagerne til fast pris. Derudover lagde Skatterådet til grund, at B udøvede instruktion, vejledning og kontrol over egne ansatte og besluttede hvilke af sine ansatte murere, der skulle deltage i en given byggesag. Endvidere var arbejdsgiverbeføjelser i form af beslutning om sanktioner, arbejdstider og ferier tillagt B. Ikke arbejdsudleje.	Se hertil afsnit <u>C.C.1.2.1</u> vedrørende sondringen mellem selvstændig erhvervsdrivende og lønmodtager.

<u>SKM2014.765.SR</u>	En udenlandsk virksomhed udførte specialiserede opgaver inden for flyindustrien for en dansk virksomhed. Ved arbejdsudlejevurderingen lagde Skatterådet til grund, at det omhandlede arbejde kunne afgrænses som selvstændige opgaver, der rent faktisk blev udført af andre, at der var tale om en selvstændig udenlandsk virksomhed, der for egen regning og risiko udførte det omhandlede arbejde, at den udenlandske virksomhed selv medbragte egne ansattes såvel til selve arbejdet som til ledelsen heraf samt det specialudstyr, som var nødvendigt for arbejdets udførelse. Det pågældende arbejde for den danske virksomhed blev anset for entreprise og var ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.691.SR</u>	Hvervtager skulle udføre betonelementmontage i Danmark og afholdt i den forbindelse udgifter til kran, beton, mørtel og sikkerhedsgrej mv. Hvervtager bar ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde samt forestod instruktion og ledelse af medarbejdere. Skatterådet anså derfor arbejdet som udskilt fra hvervgivers virksomhed. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.681.SR</u>	A A/S udøvede virksomhed inden for udførelse, projektudvikling og salg af tekstilarkitektur og købte i den forbindelse ydelser fra B Ltd. og C GmbH (selskaberne). Selskabernes ydelser vedrørte A A/S' forretningsområde, da A A/S stod for og bar ansvaret for aflevering af projekt til bygherren. Skatterådet lagde til grund, at selskaberne leverede selvstændige og klart afgrænsede ydelser, at de bar ansvaret og den økonomiske risiko for disse ydelser, at de udøvede instruktion, vejledning og kontrol af egne ansatte, udøvede alle processer ved levering og montage, medbragte eget værktøj, materialer og egne ansatte samt at selskabernes vederlag omfattede betaling for maskinel og materialer. Skatterådet fandt derfor, at der reelt var tale om, at selskaberne udførte arbejdet som selvstændige udenlandske erhvervsvirksomheder, og der forelå ikke arbejdsudleje. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.607.SR</u>	A A/S havde bl.a. til formål at udføre særlige entreprisarbejder. A A/S havde indgået en konsortieaftale 1 med B GmbH & Co. KG vedrørende et projekt, der skulle leveres til en bygherre. Skatterådet fandt, at konsortiet som sådan ikke udgjorde "én virksomhed" i arbejdsudlejereglens forstand. Skatterådet lagde vægt på, at A A/S var den berettigede og forpligtede i kontraktforholdet til bygherren og dermed havde retten til det udførte arbejde. Skatterådet fandt, at B GmbH & Co. KG's ydelser var udskilt fra A A/S til B GmbH & Co. KG som selvstændig erhvervsvirksomhed, og der forelå ikke arbejdsudleje. A A/S havde	

	endvidere indgået konsortieaftale 2 med B GmbH & Co, hvilket indebar stiftelse af et I/S. Dette konsortium blev heller ikke anset for at udgøre "én virksomhed" i arbejdsudlejeregulens forstand, da A A/S, og ikke I/S'et, også her var kontraktpart med bygherren. B GmbH & Co. KG's ydelser blev ikke anset for at være udskilt som selvstændig erhvervsvirksomhed, da B GmbH & Co. KG's ansvar og økonomiske risiko for det udførte arbejde ikke var klart afgrænset i forhold til A A/S' ydelser. Hvis I/S'et indgik kontrakten med bygherren og dermed havde rettighederne til det udførte arbejde, fandt arbejdsudlejereglerne ikke anvendelse. Ikke arbejdsudleje / arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.492.SR</u>	Der var ikke tale om arbejdsudleje i kontraktforholdet mellem spørger, der er en højt specialiseret udenlandsk entreprisevirksomhed med arbejder i flere lande og hvervgiver, der er en stor dansk bygge- og anlægsvirksomhed, når spørger skulle udføre levering og montage af ankerkonsoller i forbindelse med forstærkning-, funderings-, og borearbejde hos hvervgiver i Danmark. Ikke Arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.421.SR</u>	Der forelå ikke arbejdsudleje allerede, når B GbR (hvervtager) udførte første underentreprise med etablering af betonslidlag for A A/S (spørger). Spørger leverede gulvbelægningsarbejde til erhvervslivet og påtog sig ofte underentreprisen med etablering af betonslidlag. Spørger påtænkte at indgå en rammeaftale med hvervtager. Skatterådet fandt, at hvervtagers støbninger af betonslidlag havde tilknytning til spørgers forretningsområde. Som følge af vilkår og omstændigheder ved levering af støbningsydelserne fandt Skatterådet, at støbningsarbejdet var udskilt til hvervtager som selvstændig erhvervsvirksomhed. Endvidere bekræftede Skatterådet, at der ikke forelå arbejdsudleje, hvis spørger etablerede et 100 % ejet tysk datterselskab og permanent outsourcer alle støbningsopgaver til datterselskabet. Datterselskabet skulle anses for at udføre arbejdet som selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed. Det blev forudsat, at transaktionerne mellem spørger og datterselskabet skete på forretningsmæssige-/armslængde vilkår. Endelig bekræftede Skatterådet, at der ikke forelå arbejdsudleje, hvis datterselskabet udlagde støbningsopgaven til forskellige udenlandske underentreprenører. Datterselskabet ville i dette tilfælde udelukkende foretage formidling af støbningsentrepriserne til tyske underentreprenører, og disse ydelser var under visse forudsætninger ikke integrerede i spørgers virksomhed. Ikke arbejdsudleje.	

<u>SKM2014.401.SR</u>	Rørarbejde, udført for spørger af en udenlandsk underleverandør, kunne ikke anses som arbejdsudleje. Underleverandøren udførte arbejde, der vedrørte spørgers kerneydelser. Skatterådet anså imidlertid spørger for reelt at have udskilt røropgaven fra sin virksomhed til den pågældende udenlandske underleverandør som selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatterådet lagde til grund, at underleverandøren bar ansvaret for det udførte arbejde samt den økonomiske risiko, at underleverandøren forestod alle processer i forbindelse med opgaven, og at underleverandøren medbragte eget maskinel, materialer og egne ansatte, som blev ledet af underleverandøren selv. Det var Skatterådets opfattelse, at underleverandøren i den konkrete sag var de ansattes reelle arbejdsgiver. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.352.SR</u>	Spørgers medarbejdere var ikke skattepligtige efter arbejdsudlejereglerne i forbindelse med spørgers indgåelse af en entrepriseaftale med en dansk byggevirksomhed. Der blev lagt vægt på, at spørger bar ansvaret for det udførte arbejde, at spørger bar den økonomiske risiko, at spørger forestod instruktion, herunder indbygning af byggeelementer, at spørger medbragte eget specialudstyr og egne ansatte, at arbejdet blev afregnet som en fast entreprisenum for hele projektet. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.351.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at der ikke var tale om arbejdsudleje ved løn som udbetales fra en udenlandsk hvervtager som udenlandsk underentreprenør, til dennes ansatte, for arbejde udført i Danmark, når hvervtageren udførte bygge- og anlægsopgaver i Danmark for spørger. Der blev lagt vægt på, at hvervtager bar ansvaret for det udførte arbejde, at hvervtager bar den økonomiske risiko, at hvervtager selv forestod instruktion, herunder montering af sekant, at hvervtager medbragte eget specialudstyr og egne ansatte, at de udenlandske medarbejdere, som udførte arbejdet i Danmark, var i et ansættelsesforhold med hvervtager, samt at lønnen til hvervtagers medarbejdere udbetaltes fra hvervtager. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.348.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at der ikke var tale om arbejdsudleje, når en udenlandsk virksomhed udførte facadearbejde for spørgers danske virksomhed, da opgaven kunne anses for at være tilstrækkeligt udskilt fra Spørgers danske virksomhed til den udenlandske virksomhed, som selvstændig kontraktpart. Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at der reelt var tale om, at arbejdet udførtes for en udenlandsk arbejdsgiver, og ikke for Spørgers danske virksomhed. Ikke arbejdsudleje.	

<u>SKM2014.343.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en konsulentaftale om leje af kommunikationsmedarbejdere mellem spørger og et udenlandsk firma ikke var omfattet af reglerne om arbejdsudleje, for så vidt angår den del af arbejdet, der udførtes i Danmark. Skatterådet lagde vægt på, at arbejdet udførtes i spørgers danske virksomhed, at konsulenterne indgik i det danske team af kommunikationsmedarbejdere, og konsulenterne udførte arbejdet under instruktionsbeføjelse af spørgers leder af kommunikationsafdelingen. Spørger blev anset for at være den reelle arbejdsgiver for de udenlandske kommunikationsmedarbejdere. Såfremt konsulenterne udførte arbejde i Tyskland, var dette ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne. Arbejdsudleje/ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.342.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at servicekontrakt indgået mellem spørgers virksomhed i udlandet og en dansk kunde ikke kunne anses for arbejdsudleje. Skatterådet kunne også bekræfte, at indledende research og salgsopsøgende arbejde i Danmark, udført af en af spørgers ansatte fra udlandet, ikke kunne anses som arbejdsudleje. Dette begrundes i, at spørger havde en dansk filial, der udgjorde et fast driftssted. Spørger kunne derfor anses for begrænset skattepligtig efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Den begrænsede skattepligt for det udenlandske selskabs aktiviteter i Danmark omfattede indkomster, der vedrørte filialen. Hvis en ansat fra udlandet udførte salgsopsøgende arbejde i Danmark, og dette vedrørte filialens aktiviteter, blev den ansatte skattepligtig efter <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 1. Beskatning efter <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 1, udelukker begrænset skattepligt efter arbejdsudlejereglerne. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.314.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at arbejde der udføres af en udenlandsk virksomhed uden for Danmark ikke bliver omfattet af reglerne om arbejdsudleje, selvom arbejdet udføres for en dansk virksomhed. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.240.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at kontrakter, som A ApS (spørger) indgår med D GmbH (GmbH), ikke var omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Spørger påtænkte at indgå en samarbejdsaftale med GmbH, hvorefter GmbH skulle udføre alt gulvbelægningsarbejde for spørger. Som følge af ejer- og ledelsesforholdene for de to virksomheder vurderede Skatterådet hvilke funktioner, der var knyttet til de to virksomheder og fandt efter omstændighederne, at spørger udelukkende udførte salgsarbejde. Vilklarene for samarbejdet mellem spørger og GmbH afspejlede forhold, der kendetegner selvstændig erhvervsvirksomhed. Under forudsætning af, at	

	transaktionerne mellem virksomhederne i øvrigt skete på forretningsmæssige-/ armslængde vilkår, fandt Skatterådet, at kun arbejdsydelser, der naturligt vedrørte funktioner i en salgsvirksomhed, kunne anses for at udgøre en integreret del af spørgers virksomhed. Herefter blev GmbH's gulvbelægningsydelser ikke anset for at udgøre en integreret del af spørgers virksomhed. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.225.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at entrepriserforholdet mellem A A/S (spørger) og B GmbH (GmbH) ikke anses som skattemæssig arbejdsudleje. GmbH's lægning af kunststofbelægnings blev anset for at have tilknytning til spørgers forretningsområde. Skatterådet fandt imidlertid, at spørger reelt havde udskilt arbejdet med kunststofbelægnings fra sin virksomhed til GmbH som selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatterådet lagde til grund, at GmbH bar ansvaret samt den økonomiske risiko for det udførte arbejde, at GmbH forestod alle processer, at GmbH medbragte eget specialværktøj, materialer og egne ansatte, og at GmbH's vederlag i væsentlig grad også omfattede betaling for materialer og brug af specialværktøj. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.195.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at vederlag til en it-konsulent fra udlandet ikke skulle beskattes efter reglerne om arbejdsudleje. Spørger havde købt et nyt it-system fra en udenlandsk producent via en dansk distributør. It-konsulenten skulle undervise og lede workshop med henblik på kompetenceopbygning i det nyindkøbte it-system hos spørger. Der var ikke tale om arbejdsudleje, da konsulentens ydelser ikke kunne anses for at udgøre en integreret del af spørgers virksomhed. Dette var begrundet i, at konsulenten udførte opgaver, der indgik som en del af et køb af et nyt IT-system fra en selvstændig kontraktpart. Det var ikke en del af spørgers virksomhed at sælge IT-systemer. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.172.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at arbejde udført for A ApS (spørger) af en udenlandsk underleverandør ikke skulle anses som arbejdsudleje. Underleverandørens, herunder B GmbH & Co KG's, støbninger af cementslidlag for spørger vedrørte en af spørgers kerneydelser. Skatterådet anså imidlertid spørger for reelt at have udskilt støbninger af cementslidlag fra sin virksomhed til den pågældende underleverandør som selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatterådet vurderede i den forbindelse, at der reelt var tale om, at underleverandøren bar ansvaret for det udførte arbejde samt den økonomiske risiko, at underleverandøren forestod alle processer i forbindelse med støbningsarbejdet, at underleverandøren	

	medbragte eget maskinel, materialer og egne ansatte og at vederlag omfattede betaling for maskinel og materialer. Ikke arbejdsudleje	
<u>SKM2014.169.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at det arbejde spørger udførte med montering af lofter i bygning af nyt hus for en dansk virksomhed kunne anses for entreprise. Der blev bl.a. henset til, at der var tale om en selvstændig udenlandsk virksomhed, der for egen regning og risiko udførte det omhandlede arbejde uden direkte eller indirekte indflydelse fra den danske virksomhed, at loftsmonteringsopgaven kunne anses tilstrækkeligt klart udskilt fra den danske virksomheds eventuelle andre underleverandører på det pågældende byggeri, at den udenlandske virksomhed selv forestod indkøb af nødvendigt materiel og selv medbragte egne ansattes såvel til selve montørarbejdet som til ledelsen heraf. Det pågældende arbejde for en dansk virksomhed ansås dermed for entreprise og således ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.161.SR</u>	Skatterådet fandt ikke, at der forelå arbejdsudleje, når A GmbH 6 Co. KG's (spørger) udførte arbejde for B ApS. Spørgers støbninger af cementslidlag for B ApS vedrørte en af B ApS' kerne ydelser. Skatterådet anså imidlertid B ApS for reelt at have udskilt støbninger af cementslidlag fra sin virksomhed til spørger som selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatterådet fandt, at spørger reelt bar ansvaret for det udførte arbejde samt den økonomiske risiko, at spørger forstod alle processer i forbindelse med støbningsarbejdet, at spørger medbragte eget maskinel, materialer og egne ansatte og at spørgers vederlag omfattede betaling for maskinel og materialer. Med samme begrundelse fandt Skatterådet tillige, at spørgers arbejde for 2 andre navngivne danske kunder ikke skulle anses for at være omfattet af arbejdsudlejereglerne. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2014.135.SR</u>	Skatterådet fandt ikke, at der var tale om arbejdsudleje i forholdet mellem spørger og udenlandske medarbejdere under deres ophold i Danmark i ca. 4 uger, i forbindelse med et kursusforløb og efterfølgende praktikophold. Ikke arbejdsudleje.	

<u>SKM2014.40.SR</u>	Skatterådet faldt, at der forelå arbejdsudleje ved A Kliniks (spørger) køb af tandkirurgi ydelser hos den udenlandske tandlægepraksis, Klinik F. Kirurgi ydelserne udføres af personen E, der formelt var ansat hos Klinik F. Som sagen var oplyst, var det Skatterådets opfattelse, at klinik F leverer ydelser, der indgår som en del af spørgers kerneydelser med at udbyde tandkirurgi ydelser for sine patienter. For at spørger kunne opfylde sine patientaftaler, der indebærer tandkirurgi, benyttede spørger bl.a. arbejdsudleje leveret af E fra Klinik F. Spørger udøvede på denne måde reelt sin virksomhed indenfor tandkirurgi via arbejdskraft fra bl.a. Klinik F. Skatterådet henså endvidere til, at det var spørger, der stod med ansvaret for eventuelle fejlbehandlinger. Derved udgjorde Klinik F's levering af arbejdskraft til tandkirurgi en integreret del af spørgers virksomhed. Endvidere fandt Skatterådet ikke, at tandkirurgi var udskilt fra spørgers ydelser og dermed outsourcet. Dette begrundedes med, at spørger leverede ydelser inden for bl.a. tandkirurgi, at spørger løbende skaffede kunderne, at arbejdet udførtes i spørgers lokaler, at spørger udsendte opkrævning og modtog betaling fra sine kunder og at spørger hæftede i tilfælde af fejlbehandlinger. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2013.914.SR</u>	Arbejdskraft leveret i henhold til en entreprenor kontrakt indgået mellem en dansk entreprenør og en udenlandsk underleverandør var ikke skattemæssig arbejdsudleje. Den danske virksomhed bestod i udførelse af projektering af bygge- og anlægsprojekter. Særlige forskalnings- og støbeopgaver i forbindelse med opførelse af skateparker blev udelukkende udført af en bestemt amerikansk underleverandør, som var specialist på området. Opgaven blev anset for at være outsourcet på mere permanent basis, da den danske entreprenør udelukkende havde anvendt det samme amerikanske firma til at udføre opgaven. Det havde videre betydning, at underleverandørens opgaver var individualiserede og klart afgrænsede fra de ydelser, som spørger selv udførte eller fik udført af andre underleverandører. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2013.783.SR</u>	Skatterådet fandt, at der var tale om arbejdsudleje omfattet af reglerne i <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 3, når et udenlandsk moderselskab udlejede medarbejderne til et dansk datterselskab. Dette var begrundet i, at medarbejderne udlejedes til at udføre arbejde i Danmark for en dansk virksomhed, og at medarbejderne skulle udføre serviceopgaver indenfor skov- og plantagevirksomhed, som var det danske datterselskabs forretningsområde, og dermed udgjorde en integreret del af det danske datterselskabs virksomhed. Arbejdsudleje.	

<u>SKM2013.743.SR</u>	Skatterådet fandt, at der var tale om skattemæssig arbejdsudleje i 3 situationer. En byggevirksomhed byggede hovedsageligt parcelhuse og rækkehuse på entreprisekontrakter, eller opførte disse for egen regning med henblik på videresalg. Malerarbejdet ansås for at udgøre en integreret del af at bygge og sælge huse. Da spørger fra opgave til opgave besluttede, hvem der skulle udføre den enkelte malerentreprise, ansås malerarbejdet ikke for at være outsourcet på permanent basis. Dette gjaldt uanset, at spørger ikke selv havde ansatte, der kunne udføre malerarbejdet. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2013.742.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at entrepriseforholdet mellem en dansk virksomhed, der projekterede og udførte entrepriser inden for fritidsaktiviteter og S AB ikke skulle anses som arbejdsudleje, når S AB stillede en supervisor til rådighed i forbindelse med S AB's salg af opdelingsmoduler. Det var den danske virksomheds egne medarbejdere, der udførte den egentlige montering af opdelingsmodulerne under supervision af den udenlandske medarbejder. Supervisionen var en del af den sammensatte ydelse, som S AB solgte til spørger, hvor hovedproduktet var opdelingsmoduler. Supervisorens ydelser var derfor ikke omfattet af arbejdsudleje. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2013.718.SR</u>	Der var ikke tale om arbejdsudleje, når spørgers produktionsvirksomhed indgik aftale med en udenlandsk virksomhed om at få udført montage- og svejsearbejde vedrørende spørgers produktionsapparat. Der blev henset til, at spørger ikke drev virksomhed med produktion, montage, svejsning og vedligeholdelse af de omhandlede produktionsapparater. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2013.678.SR</u>	Der var ikke tale om arbejdsudleje i A's virksomhed (spørger) ved B NV's (underentreprenøren) udførelse af den beskrevne løfte- og monteringsopgave for A. Levering af broer udgjorde en kerneydelse i A's virksomhed. A måtte benytte underleverandøren til at udføre nogle særlige løfte- og monteringsydelser for at kunne levere den omhandlende bro. Løfte- og monteringsydelsen udgør en sammensat ydelse, hvor hovedparten af ydelsen er, at stille specialbygget materiel til rådighed. Underleverandørens ydelse i form af arbejdskraft udgjorde en forholdsvis lille del af hovedydelsen og der var tale om en afgrænset og individualiseret ydelse set i forhold til de kerneydelser, som A selv udførte. Det var herefter Skatterådets opfattelse, at løfte- og monteringsopgaven efter de sammensatte ydelsers karakter ikke udgjorde en integreret del af A's virksomhed. Ikke arbejdsudleje	

<u>SKM2013.611.SR</u>	Der var ikke tale om arbejdsudleje for de ansatte i A Gmbh & Co KG (spørger), når spørger benyttede egne medarbejdere til klipning af pyntegrønt. Der forelå heller ikke arbejdsudleje, når spørger brugte en udenlandsk underleverandørs ansatte til klipning af pyntegrønt. Når pyntegrøntet sælges på roden, udfører spørger eller underleverandørens ansatte ikke arbejde for de danske skovejeres eller danske eksportørers virksomheder, og disse virksomheder køber ikke arbejdsudlejer til klipning af pyntegrønt. Spørgers eller underleverandørens ansatte erhvervede derfor ikke vederlag i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for danske virksomheder. Ikke arbejdsudleje.
<u>SKM2013.600.SR</u>	Der var ikke tale om arbejdsudleje i forhold til et dansk grossistfirma eller leverandøren (en dansk skov/plantageejer), når den udenlandske kunde købte pyntegrønt på roden og selv klippede dette, uden at de danske virksomheder er indblandet. Dette gjaldt også, selvom de danske virksomheder solgte traktorydelser til kunden i forbindelse med udkørsel. Når pyntegrønt sælges på denne måde, udfører den udenlandske kunde ikke arbejde for de danske virksomheder her i landet. Kundens ansatte erhvervede derfor ikke vederlag i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for de danske virksomheder. Det blev lagt til grund, at salg af pyntegrønt på rod er et sædvanligt forretningsvilkår inden for branchen, at kunden overtog risikoen for salget af pyntegrøntet, og at de omhandlende aftaler blev indgået på markedsvilkår. Ikke arbejdsudleje.
<u>SKM2013.514.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at det danske selskab H, der udførte facadeisolering og puds, på permanent basis havde outsourcet alt facadearbejde. Da spørger fra opgave til opgave besluttede, hvem der skulle udføre det enkelte stykke facadearbejde, udgjorde facadearbejdet en del af spørgers virksomhed, selvom den danske virksomhed ikke selv havde ansatte til at udføre facadearbejdet. Derfor var der ikke tale om outsourcing til anden virksomhed, men om arbejdsudleje efter <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 3. Arbejdsudleje.
<u>SKM2013.479.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at den i sagen omhandlende kontrakt mellem en dansk virksomhed, der drev erhverv med udlejning og salg af fast ejendom og X udenlandske virksomhed skulle betragtes som en entrepriseaftale. Der var i stedet tale om arbejdsudleje, idet de omhandlende opgaver stadig ansås for en del af den danske virksomheds forretningsområde. Det gjaldt også, selvom den danske virksomhed oprettede en ny virksomhed, som den danske virksomheds servicemedarbejdere overførtes til, fordi det stadig ville være den danske virksomhed, der

	var den kontraherende part i forhold til såvel den nye virksomhed som til den udenlandske virksomhed. De i sagen omhandlede opgaver kunne derfor ikke anses at være permanent outsourcet fra spørgers virksomhed. Såfremt selve vedligeholdelsesopgaverne permanent overgik til den nye virksomhed, ville opgaverne blive en naturlig og integreret del af denne virksomheds forretningsområde, hvorfor det ville blive denne virksomhed, der skulle indeholde arbejdsudlejeskat. Hvis de mindre løbende vedligeholdelsesopgaver blev varetaget af det nye selskab og de egentlige ombygningsopgaver i forbindelse med indgåelse af erhvervslejemål blev udlagt til den samme udenlandske virksomhed, var betingelsen om permanent outsourcing opfyldt. Aftalen mellem spørger og den udenlandske virksomhed, kunne herefter godkendes som entreprisekontrakt. Arbejdsudleje/ikke arbejdsudleje	
<u>SKM2013.451.SR</u>	Skatterådet fandt, at der ikke forelå arbejdsudleje, hvis det danske selskab B indgik kontrakt med det tyske selskab A om opførelse af tre broer. Dette blev begrundet med, at selskab A havde fast driftssted i Danmark, og medarbejderne i selskab A derfor var begrænset skattepligtige til Danmark af løn for arbejde udført i Danmark for selskab A, jf. <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 1. Ikke arbejdsudleje	
<u>SKM2013.450.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at køb af arbejdskraft til at udføre enkeltstående og større restaurerings- og vedligeholdelsesopgaver på bygninger, der blev udlejet til privat beboelse, ikke var omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Der blev henset til, at udførelse af disse opgaver ikke udgjorde en integreret del af A I/S' udlejningsvirksomhed. Hvis der var tale om arbejdskraft til at udføre løbende driftsvedligeholdelsesopgaver, der var nødvendige som led i at drive udlejningsvirksomheden, fandt Skatterådet, at udførelse af disse opgaver var integreret i virksomheden og derfor omfattet af arbejdsudlejereglerne. Ikke arbejdsudleje / arbejdsudleje.	
<u>SKM2013.433.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at der ikke var tale om arbejdsudleje for svenske vikarer, som udførte arbejde i Danmark i forbindelse med flytning af en IT-opgave fra en svensk virksomhed til en dansk virksomhed i samme koncern. Dette var begrundet i, at de svenske vikarer i en begrænset tidsperiode udførte arbejde på en opgave, der endnu ikke kunne anses for en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde. Ikke arbejdsudleje.	

<u>SKM2013.402.SR</u>	Skatterådet fandt, at der forelå arbejdsudleje for distributionsydelser leveret af en udenlandsk underleverandør. Den udenlandske underleverandør skulle udføre distributionsopgaver, der var en kerneydelse i spørgers virksomhed, og derved udgjorde en integreret del af denne virksomhed. Distributionsopgaven blev ikke anset for outsourcet på mere permanent basis, da virksomheden tilrettelagde distributionen, så omfanget af brug af underleverandører blev ændret løbende efter behov. Hvis spørger på mere permanent basis lavede en fast aftale med en selvstændig erhvervsdrivende udenlandsk underleverandør om et større geografisk område, fandt Skatterådet, at der ikke forelå arbejdsudleje. Omfattede en sådan aftale en tidsbegrænset periode på 6 måneder, blev opgaven dog ikke anset for outsourcing på mere permanent basis. Arbejdsudleje / ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2013.371.SR</u>	Skatterådet fandt, at der ikke forelå arbejdsudleje, hvis virksomhed A indgik kontrakt med virksomhed B om levering af gartneriydelser til en ejendoms omgivende arealer. Kontrakten angik ikke en erhvervsmæssig virksomhed, herunder virksomhed A's juletræsproduktion, da udgiften blev afholdt privat af ejeren af ejendommen, person C. Gartneriydelserne var derfor ikke integreret i virksomhed A. Vederlag for personligt arbejde ved køb af ydelser til privat brug er ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne. Ikke arbejdsudleje	
<u>SKM2013.251.SR</u>	Skatterådet fandt, at der ikke forelå arbejdsudleje i forbindelse med en kontrakt indgået mellem A A/S og B GmbH om opførelse og montering af A A/S' nye forlystelse. Henset til, at A A/S' kerneydelser ikke bestod i at opføre og montere forlystelser, udgjorde arbejdskraften leveret af B GmbH ikke en integreret del af A A/S' virksomhed. Endvidere udgjorde B GmbH's ydelser ikke et naturligt led i den løbende drift af A A/S' forlystelsesvirksomhed. Ikke arbejdsudleje.	
<u>SKM2013.86.SR</u>	Skatterådet fandt, at der forelå arbejdsudleje, hvis A ApS indgik en kontrakt om, at en udenlandsk kontraktpart skulle stå for produktion af minkhvalpe. A ApS drev en minkfarm. Der blev henset til karakteren af A ApS' virksomhed og de beskrevne kontraktopgaver mv. Endvidere blev produktionen ikke anset for outsourcet på mere permanent basis, da der var tale om en midlertidig kontrakt. Afgørelsen blev truffet under forudsætning af, at den udenlandske kontraktpart ikke havde fast driftssted i Danmark. Skatterådet afviste at tage stilling til spørgsmålet om fast driftssted i Danmark, da spørgsmålet ikke kunne besvares med den	

	fornødne sikkerhed. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2013.32.SR</u>	Skatterådet fandt, at der ikke forelå arbejdsudleje i forbindelse med, at en polsk virksomhed udførte reparationsarbejde på en pram for et rederi i Danmark. Det udførte arbejdet blev ikke anset for at udgøre en integreret del af de aktiviteter, som den danske virksomhed udøvede. Ikke arbejdsudleje	
<u>SKM2007.232.SR</u>	Skatterådet fandt, at der var tale om arbejdsudleje i en situation, hvor et dansk rekrutteringsfirma indgik aftale med udenlandske konsulentfirmaer om, at disse firmaer skulle stille udenlandske konsulenter med specialviden til rådighed for danske kunder, der havde overladt rekrutteringsopgaven til det danske rekrutteringsfirma. Konsulenterne var ansat i de udenlandske konsulentfirmaer, der også udbetalte løn til konsulenterne. De danske kunder ville være forpligtet til at indeholde arbejdsudlejeskat samt AM-bidrag.	Se hertil også <u>SKM2011.71.SR</u>

C.F.3.1.4.2 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) - tidligere regler

Indhold

Dette afsnit handler om udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) efter de tidligere regler.

De tidligere regler gælder fortsat for aftaler, der er indgået senest den 19. september 2012. Reglerne gælder ikke for aftaler, der indgås eller ændres efter denne dato. Reglerne gælder indtil aftalen udløber, dog ikke længere end frem til den 1. oktober 2013.

Afsnittet indeholder:

- Regel.
- Skattemæssige konsekvenser ved arbejdsudleje/entreprise.
- Hvornår forligger der arbejdsudleje?
- OECD's modeloverenskomst.
- Hvervgivers pligter ved udleje.
- Valg af beskatning efter almindelige regler.
- Grundlaget for opgørelse af arbejdsudlejeskat.
- Arbejdsudleje i tilknytning til kulbrinteindvinding.
- Betydningen af DBO'erne.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Skattepligten omfatter indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. Således omfatter skattepligten lønindkomst for en udenlandsk arbejdstager, der af sin udenlandske arbejdsgiver (arbejdsudlejer) er udlejet til en arbejdsgiver, der er skattepligtig til Danmark (hvervgiveren), for at udføre arbejde her i landet. Se dagældende formulering af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 3.

Eksempel

A, en dansk erhvervsvirksomhed (hvervgiver), får gennem en tysk virksomhed B (arbejdsudlejer) stillet en ansat C til rådighed til at udføre arbejde for A.

Reglen finder ikke anvendelse, når:

- arbejdstageren er fuldt skattepligtig til Danmark
- arbejdstageren er begrænset skattepligtig efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1
- udlejerens er skattepligtig her i landet og har arbejdstageren ansat
- arbejdstageren er udøvende kunstner, musiker, artist eller sportsudøver

Det specielle ved arbejdsudlejerforholdet er, at arbejdstageren fortsat formelt er i et ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver (udlejerens) og modtager lønnen fra denne, samtidig med, at hvervgiveren er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet.

Skattemæssige konsekvenser ved arbejdsudleje/entreprise

Det er i praksis navnlig relevant at få afklaret, hvornår der foreligger arbejdsudlejerforhold, og hvornår der foreligger et entrepriseforhold.

Ved arbejdsudleje bliver arbejdstageren umiddelbart beskattet af indkomsten. Ved entreprise bliver arbejdstageren først skattepligtig til Danmark, hvis han opfylder betingelserne i opholdsbestemmelsen i [KSL § 1](#), stk. 1, medmindre udlejerens har fast driftssted her i landet.

Hvis forholdet mellem den danske virksomhed (hvervgiveren) og den udenlandske virksomhed ikke falder ind under arbejdsudleje, men i stedet anses for et entrepriseforhold, har det betydning at få fastslået om den udenlandske entreprenør har fast driftssted her i landet. Se afsnit [C.F.3.1.5](#) om begrænset skattepligt af erhvervsvirksomhed.

Et fast driftssted vil betyde, at den udenlandske virksomhed er skattepligtig af sin indkomst her i landet, og at de ansatte omfattes af den begrænsede skattepligt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1. Hvis den udenlandske virksomhed har fast driftssted i Danmark, og arbejdstageren er ansat der, har det ikke betydning at undersøge, om der foreligger arbejdsudleje.

Enhver virksomhed, der har fast driftssted i Danmark, er indeholdelsespligtig i forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst. Se [KSL § 46](#), stk. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.3.1.5](#) om begrænset skattepligt af erhvervsvirksomhed.

Hvornår foreligger der arbejdsudleje?

Arbejdsudleje omfatter personer, der af en virksomhed (udlejerens) stilles til rådighed for at udføre arbejde i en andens virksomhed (hvervgiveren), når udlejerens ikke er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet.

Om en arbejdstager skal anses for arbejdsudlejet, afgøres ud fra en samlet bedømmelse af:

- om den overordnede ledelse af arbejdet påhviler hvervgiveren

- om arbejdet udføres på en arbejdsplads, som hvervgiveren disponerer over, og for hvilken han bærer ansvaret,
- om vederlaget til udlejer beregnes efter den tid, der er medgået, eller under hensyntagen til anden sammenhæng mellem vederlag og den løn arbejdstageren får,
- om hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed af hvervgiveren, og
- om udlejer ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer

Se [CIR nr. 135 af 4.11.1988 til kildeskatteloven](#), pkt. 42.

Ved vurderingen af, om et forhold skal anses for arbejdsudleje eller entreprise, skal der lægges mere vægt på realiteten end på formaliteten. Det skal i hvert tilfælde undersøges, om arbejdsgiverfunktionerne hovedsagelig udøves af formidleren eller af brugeren.

Reglerne om arbejdsudleje finder ikke anvendelse mellem to danske virksomheder. Det skal være en udenlandsk virksomhed, der stiller arbejdskraft til rådighed i Danmark.

Det udenlandske firma, kan være et firma, der er i samme branche som det danske firma, og derfor kan stille netop den arbejdskraft til rådighed, men det udenlandske firma kan fx også være et vikarbureau, der formidler arbejdskraft inden for flere erhverv.

Ved international udleje af arbejdskraft er det i vid udstrækning brugeren, dvs. hvervgiveren, som har rettigheden til det udførte arbejde og som bærer ansvaret og risikoen. Det er derfor - efter omstændighederne - hvervgiveren, der har bevisbyrden for, at arbejdet er udført som entreprise. Se [SKM2009.570.VLR](#) og [SKM2007.561.ØLR](#). Bevisbyrden kan dog lægges hos SKAT, hvis der er i den konkrete sag er momenter, som taler tydeligt for entreprise. Se [SKM2010.188.BR](#).

Ansaret eller risikoen for arbejdsresultatet

I kontraktforhold forekommer det ofte, at ansvaret eller risikoen for arbejdsresultatet er delt op på flere parter. Det er ofte hvervgiveren, som har rettigheden til det udførte arbejde, og som dermed grundlæggende bærer ansvaret og risikoen. Men der kan i praksis være aftalt ansvar om modregning og bøder, hvis udlejer/entreprenøren ikke leverer det arbejde, som forudsættes mellem parterne.

Der må i disse tilfælde lægges vægt på, hvem der i det konkrete kontraktforhold bærer det væsentligste ansvar og den væsentligste risiko for arbejdsresultatet.

Ved vurderingen kan der ses bort fra udlejers ansvar og risiko, hvis det kun er ubetydeligt i forhold til hvervgiverens ansvar og risiko.

Den overordnede ledelse

Det kan være svært at afgøre alene ud fra de konkrete kontrakter, om det er brugeren eller udlejer, der har den overordnede ledelse. Spørgsmålet opstår navnlig, når arbejdet udføres på en arbejdsplads, som hvervgiver kontrollerer og er ansvarlig for.

Her er det afgørende at se på, om de arbejdsudlejede har en selvstændig ledelse eller om det er ledelsen på arbejdspladsen, der udøver den væsentligste ledelse. Ledelsen kan fx bestå i udførelsen af den overordnede arbejdstilrettelæggelse og for prioriteringen af arbejdet.

Hvis en murermester lejer andre murere, vil dette tale for arbejdsudleje, da murermesteren har de fulde forudsætninger for at udøve den overordnede ledelse og instruere murersvendene.

Hvis den samme murermester fx lejer en tømrer til at udføre arbejde, der normalt ikke er en del af hans egen virksomhed, vil man skulle se på de øvrige kriterier, for at kunne afgøre, om leveringen af tømrerydelserne er arbejdsudleje eller entreprise.

Det kan have betydning, om den pågældende udlejer/entreprenør allerede har etableret sig som selvstændig inden for det pågældende forretningsområde. Dette kan efter omstændighederne tale for entreprise.

Er udlejer omvendt en generel formidler af arbejdskraft taler dette for arbejdsudleje.

Det kan også have betydning, om arbejdstageren er en ekspert med sådanne kvalifikationer, at arbejdet bærer præg af selvstændig virksomhed, og hvervgiveren derfor er uden forudsætninger for at varetage instruktionsbeføjelsen og den overordnede ledelse af den konkrete opgave, der skal udføres. Men er eksperten fx blot tilknyttet en virksomhed, og er ekspertens opgave ikke afgrænset til et bestemt projekt, er der ikke tale om entreprise. Der er derfor behov for en konkret bedømmelse af det udførte arbejde i hver enkelt situation.

OECD's modeloverenskomst

Arbejdsudleje falder ind under reglerne om vederlag for personligt arbejde, der er optjent i Danmark af en person, der er hjemmehørende i udlandet, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 1. Vederlaget kan beskattes i Danmark, hvis arbejdet er udført her. Se OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 1.

Er den danske hvervgiver ikke den reelle arbejdsgiver, er der ikke tale om arbejdsudleje. Derfor bliver artikel 15, stk. 2, afgørende for, om der kan ske beskatning i Danmark.

Er personen hjemmehørende i et land, hvormed der foreligger en dansk DBO, kan indkomsten ikke beskattes i Danmark efter artikel 15, stk. 2, hvis

- personens ophold i Danmark ikke overstiger 183 dage i nogen 12-måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår, og
- vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i Danmark, og
- vederlaget ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i Danmark

Bemærk at der kan være afvigelser herfra i den konkrete DBO.

Disse principper afgør, om en udenlandsk person er skattepligtig ved leveringen af tjenesteydelser, herunder om forholdet falder ind under arbejdsudleje eller entreprise, fordi det ved arbejdsudleje forudsættes, at det er den danske arbejdsgiver, der er den reelle arbejdsgiver.

Nogle lande accepterer som udgangspunkt de formelle kontraktforhold, medmindre der foreligger tegn på manipulation. Se kommentarerne i OECD's modeloverenskomst.

Andre lande, herunder Danmark, lægger vægt på, om det underliggende og reelle forhold mellem den udenlandske arbejdstager, bedst harmonerer med en selvstændig entreprise eller et arbejdsudleje forhold.

I det følgende beskrives kun kommentarer, der kan forklare og vejlede i anvendelsen af de danske regler om arbejdsudleje. Det er den danske lovgivning, der er afgørende for, om ydelsen er en tjenesteydelse, der er leveret i et ansættelsesforhold.

For at kunne afgøre om der foreligger et ansættelsesforhold, kan der fokuseres på arten af de tjenesteydelser, der leveres af den fysiske person, og på hvordan de passer ind i den virksomhed, der har rekvireret tjenesteydelserne.

Afgørelsen

Arten af de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person anses for en vigtig faktor ved afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entreprise. Det bygger på en antagelse om, at en ansat udfører tjenesteydelser, som en integreret del af den forretningsmæssige virksomhed, der udøves af hans arbejdsgiver.

Derfor er det vigtigt at fastslå, om de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, udgør en integreret del af aktiviteterne i den virksomhed, hvor tjenesteydelserne leveres.

I den sammenhæng er det vigtigt at fastslå, hvem der bærer ansvaret for arbejdsresultatet. Denne afklaring er dog kun relevant, hvis tjenesteydelserne, der er udført af en fysisk person, er leveret direkte til en virksomhed. Hvis personen fx leverer tjenesteydelser til en kontraktproducent eller til en virksomhed, hvor aktiviteterne er outsourcet til, er personens tjenesteydelser ikke leveret til en virksomhed, der vil skaffe sig de omhandlende produkter eller tjenesteydelser.

Hvis arten af de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, sammenholdt med både personens formelle arbejdsgiver og virksomheden, hvor tjenesteydelserne er leveret til, peger på et ansættelsesforhold, der er forskelligt fra det formelle kontraktforhold, kan følgende yderligere faktorer være relevante for afgørelsen:

- Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres
- Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres.
- Om den formelle arbejdsgiver direkte har afkrævet den virksomhed, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen
- Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen.
- Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet og deres kvalifikationer.
- Hvem har retten til at udvælge den person som skal udføre arbejdet og retten til at opsige den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet.
- Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relaterede til arbejde.
- Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier.

Beregning af omkostningerne

Det har også betydning at se på, hvordan der afregnes mellem den danske og udenlandske virksomhed, men det er ikke nødvendigvis afgørende.

Hvis den udenlandske virksomhed af den danske hvervgiver afkræver et vederlag, der udgør vederlaget og øvrige personaleomkostninger til personen uden nogen avancemargin eller med tillæg af en avancemargin, der er beregnet som en procentdel af vederlaget og øvrige personaleomkostninger, tyder dette på arbejdsudleje.

Hvis den betaling, der er afkrævet tjenesteydelserne omvendt ikke har relation til vederlaget til personen, eller hvis dette vederlag kun er en af mange faktorer, der indgår i kontrakten, kan dette pege på entreprise.

Eksempel

En udenlandsk konsulentvirksomhed debiterer den (danske) virksomhed på grundlag af et beløb pr. time for den tid, der er brugt af dets ansatte for at opfylde en bestemt kontrakt og dette beløb tager den udenlandske virksomheds forskellige omkostninger i betragtning. Hvis de to virksomheder er forbundne, at afregningen sker i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

OECD's modeloverenskomst angiver, at måden kontraktbeløbet er beregnet på, er et af de sekundære momenter, der kan afklare, om der foreligger arbejdsudleje eller en selvstændig entreprise.

Eksempler fra modeloverenskomsten

Eksempel 1

Selskabet A, der er hjemmehørende i land A, indgår kontrakt med selskabet B, der er hjemmehørende i land B, om levering af ydelser i form af instruktion. Selskabet A har specialiseret sig i at instruere i brugen af forskellig computersoftware og selskabet B ønsker at oplære sit personale i brugen af nyligt erhvervet software. X-person, der er ansat i selskabet A og hjemmehørende i land A er sendt til selskabet B i land B, for at levere instruktionskurser som en del af kontrakten.

Land B kan i denne situation ikke gøre gældende, at X er i ansættelsesforhold med selskabet B, eller at selskabet A ikke er arbejdsgiver for X i forhold til DBO'en mellem land A og land B. X er formelt ansat i selskabet A, hvis egne tjenesteydelser udgør en integrerende del af aktiviteterne i selskabet A. De tjenesteydelser, som selskabet A leverer til selskabet B er leveret på vegne af selskabet A efter den kontrakt, der er indgået imellem de to selskaber. Hvis X herefter ikke er til stede i land B i mere end 183 dage i nogen relevant 12-måneders-periode og selskabet A ikke har et fast driftssted i land B, som udreder vederlaget, kan land B ikke beskatte, da undtagelsen i artikel 15, stk. 2, finder anvendelse på vederlaget til X.

Eksempel 2

Selskabet C, der er hjemmehørende i land C, er moderselskab i en koncern, der indbefatter selskabet D, der er hjemmehørende i land D. Selskabet C har udviklet en ny verdensomspændende markedsstrategi for koncernens produkter. For at sikre, at strategien er forstået og følges af selskabet D, som sælger koncernens produkter, sender selskabet C personen X, der er en af de ansatte, der har arbejdet med udviklingen af strategien til selskabet D's hovedkvarter for at rådgive D med hensyn til markedsføringen og for at sikre, at selskabet D's kommunikationsafdeling forstår og følger den verdensomspændende strategi.

I dette tilfælde har selskabet C ledelsen af koncernens verdensomspændende markedsaktivitet og de tjenesteydelser, der udføres af X, er en integreret del af denne virksomhed. Mens der på den ene side kan argumenteres for, at selskabet D let kunne have ansat en medarbejder til at udføre opgaven med at rådgive selskabet med hensyn til dets marketing, er det på den anden side klart, at en sådan funktion hyppigt vil blive varetaget af en konsulent, især hvor der kræves specialviden inden for et kortere tidsrum. Desuden hører det mere under selskabet C end selskabet D at overvåge overholdelsen af koncernens verdensomspændende markedsstrategi. Land D kan således ikke beskatte, da undtagelsen i artikel 15, stk. 2, finder anvendelse, forudsat at bestemmelsens øvrige betingelser er opfyldt.

Eksempel 3

En multinational koncern ejer og driver hoteller i en række lande gennem et antal datterselskaber. Selskabet E, der er et af disse datterselskaber, er hjemmehørende i land E, hvor det ejer og driver et hotel. X er ansat i selskabet E og arbejder på hotellet. Selskabet F, er et andet selskab i koncernen ejer og driver et hotel i land F, hvor der er mangel på personale med tilstrækkelige sprogkundskaber. Derfor sendes X til selskabet F's hotel for at arbejde i receptionen i 5 måneder. Selskabet F betaler rejseudgifterne for X, der forbliver ansat i og aflønnet af selskabet E. Desuden betaler selskabet F en kommission, der er beregnet på grundlag af vederlaget til X samt sociale bidrag og andre personalegoder.

Arbejdet i receptionen i land F må overvejende grad anses som en integreret del af F's virksomhed med hoteldrift og i mindre grad som en del af E's virksomhed. Land F kan, under hensyn til den nationale lovgivning i land F, anse selskabet F som arbejdsgiver for X. Land F kan derfor beskatte, da undtagelsen i artikel 15, stk. 2, herefter ikke finder anvendelse.

Eksempel 4

Selskabet G er hjemmehørende i land G. Dets virksomhed består i at dække andre virksomheders behov for højt specialiseret arbejdskraft. Selskabet H er hjemmehørende i land H og yder ingeniørbistand til byggevirksomheder. For at opfylde en af sine kontrakter i land H har selskabet H behov for en ingeniør i en periode på 5 måneder. Selskabet H kontakter derfor selskabet G. Selskabet G ansætter X, en ingeniør, der er hjemmehørende i land X og udlejer ham i henhold til en 5 måneders kontrakt til selskabet H. Efter en særskilt kontrakt mellem selskabet G og selskabet H,

lover selskabet G at stille X til rådighed for selskabet H i denne periode. Efter disse kontrakter betaler selskabet G vederlaget til X, sociale bidrag, rejseudgifter og andre personalegoder og andre udgifter.

I dette tilfælde udfører X arbejde som ingeniør, mens selskabet G udøver sin egen virksomhed med at levere arbejdskraft til andre virksomheder i kortvarige perioder. Ud fra sin art er de serviceydelser, der udøves af X, ikke en integreret del af hans formelle arbejdsgivers virksomhed. Disse tjenesteydelser er derimod en integreret del af virksomheden i selskabet H, der er et ingeniørfirma. Derfor kan land H beskatte X, da undtagelsen i artikel 15, stk. 2, ikke finder anvendelse i forhold til det vederlag for ingeniørens tjenesteydelser, der udføres i land H.

Eksempel 5

Selskabet I, der er hjemmehørende i land I, har specialiseret sig i at yde ingeniørbistand. Selskabet beskæftiger et antal ingeniører på fuld tid. Selskabet J, der er hjemmehørende i land J, har midlertidigt behov for en ingeniør for at opfylde en kontrakt om et anlægsarbejde i land J. Selskabet I aftaler med selskabet J, at en af selskabet I's ingeniører, der er hjemmehørende i land I, og som for tiden ikke er beskæftiget med noget igangværende projekt i selskabet I, vil arbejde i 4 måneder for selskabet J under direkte tilsyn og kontrol af en af selskabet J's overordnede ingeniører. Selskabet J betaler et beløb til selskabet I, der svarer til vederlaget til ingeniøren, sociale bidrag og andre udgifter i den relevante periode, og yderligere en kommission på 5 pct. Selskabet J lover også at holde selskabet I skadesløs for eventuelle erstatningskrav, der har forbindelse med ingeniørens arbejde i den omhandlende periode.

Det kan lægges til grund, at det arbejde, der udføres af ingeniøren i land J, udføres på vegne af selskabet J og ikke på vegne af selskabet I. Det direkte tilsyn og kontrollen med ingeniørens arbejde udøves af selskabet J, der har ansvaret for arbejdet og betaler vederlaget til ingeniøren i den relevante periode. Dette understøtter det resultat, at ingeniøren er i ansættelsesforhold til selskabet J. Land at J kan beskatte X, fordi undtagelsen i artikel 15, stk. 2, ikke finder anvendelse.

Eksempel 6

Selskabet K, der er hjemmehørende i land K og selskabet L, der er hjemmehørende i land L, er en del af en stort multinational koncern. En stor del af koncernens virksomhed er funktionsopdelt, det indebærer, at ansatte i de forskellige selskaber i koncernen arbejder sammen under tilsyn af ledere, som er lokaliseret i forskellige stater og ansat i andre af koncernens selskaber. X-person er hjemmehørende i land K og ansat i selskabet K. X er leder og beskæftiger sig med tilsyn af HR-funktioner inden for hele koncernen. Da X er ansat i selskabet K fungerer dette selskab som et omkostningscenter for koncernens omkostninger. Med mellemrum bliver disse omkostninger debiteret til hvert af selskaber i koncernen på grundlag af en formel, der tager forskellige faktorer i betragtning, herunder antallet af medarbejdere i de enkelte selskaber. I forbindelse med sit arbejde skal X ofte rejse til andre lande, hvor de andre selskaber i koncernen har deres kontorer. Sidste år arbejdede X 3 måneder i land L med HR-spørgsmål i selskabet L.

Det arbejde, som X udfører, er en del af den virksomhed som K udfører for de andre selskaber i koncernen. En sådan virksomhed er i lighed med anden virksomhed som fx intern kommunikation, strategistyring, styring af økonomi og skat, likviditetsstyring, informationsstyring og juridisk support ofte centraliseret inden for en koncern. Det arbejde som X udfører, er på den måde en integreret del af K's virksomhed. Land L kan derfor ikke beskatte, da undtagelsen i artikel 15, stk. 2, finder anvendelse på det vederlag, der oppebæres af X for hendes arbejde i land L, forudsat de øvrige betingelser for undtagelsen er opfyldt.

Hvervgivers pligter ved arbejdsudleje

Det forudsættes, at hvervgiveren (den danske arbejdsgiver) har hjemting eller fast driftssted i Danmark.

Hvervgiver er indeholdelsespligtig og må ved opgørelsen af trækgrundlaget skaffe sig oplysninger om, hvor stor en del af vederlaget til udlejer, der skal anses for vederlag til den udlejede arbejdstager. Hvis hvervgiveren ikke kan få oplyst, hvor stor en del af det samlede vederlag, der

viderebetales som løn til den arbejdsudlejede arbejdstager, er udgangspunktet for opgørelsen af trækgrundlaget det samlede vederlag.

Skatten beregnes som 30 pct. af bruttoindtægten efter [KSL § 48 B](#). Skattepligten anses for endeligt ved indeholdelse af 30 pct. skatten samt arbejdsmarkedsbidrag. Se KSL § 2, stk. 3. Danmark kan beskatte fra 1. arbejdsdag, men der er ingen pligt til at indgive oplysningsskema.

Se også

Se også afsnit [A.B.4.1.1.1](#) om indeholdelse af A-skat og AM-bidrag.

Hvis den danske hvervgiver har fuldmagt til at udbetale lønnen til arbejdstageren, er lønnen A-indkomst for arbejdstageren efter den almindelige regel i [KSL § 43](#), stk. 1, jf. [§ 46](#), stk. 5.

Valg af beskatning efter almindelige regler

Den udlejede arbejdstager kan vælge at blive beskattet som en almindelig begrænset skattepligtig lønmodtager efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, med pligt til at indgive oplysningsskema. Valget skal i så fald træffes senest den 1. maj i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres til og med den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Se [KSL § 2](#), stk. 10.

Den arbejdsudlejede har også mulighed for at blive omfattet efter reglerne om beskatning af grænsegængere. Se afsnit [C.F.5](#) om grænsegængerreglerne.

Grundlaget for opgørelse af arbejdsudlejerskat

Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i. Alle former for personalegoder er som udgangspunkt omfattet af bestemmelsen. Grundlaget omfatter dog ikke værdien af fortæring og overnatning, som dækkes efter regning af den udenlandske arbejdsgiver, hvis rejsereglerne er opfyldt.

Der kan som udgangspunkt ikke foretages nogen form for fradrag i indkomst, hvor hvervgiveren skal indeholde en endelig skat på 30 pct., medmindre arbejdstageren har valgt beskatning efter [KSL §§ 5 A - 5D](#) eller er omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

Arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, kan modtage fri kost og logi, uden at der skal indeholdes 30 pct. skat af ydelsen. Se [SKM2013.182.LSR](#).

Arbejdsudleje i tilknytning til kulbrinteindvinding

Personer, der stilles til rådighed for at udføre arbejde i tilknytning til kulbrinteindvinding, er omfattet af reglerne for arbejdsudleje, hvis hvervgiveren har hjemting her i landet.

Har hvervgiveren ikke hjemting her i landet, bliver personen i stedet omfattet af reglerne i [KULBR § 21](#), stk. 2.

Skatten betales med 30 pct. af bruttoindtægten og indeholdes af den egentlige udenlandske arbejdsgiver (udlejer). Den skattepligtige kan dog vælge at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, og udførte arbejde her i landet for en dansk arbejdsgiver, jf. [KULBR § 21](#), stk. 2, 3. - 5. pkt., og derved opnå fradrag for de udgifter, der vedrører den danske indkomst.

Betydningen af DBO'erne

Da vederlaget til den arbejdsudlejede betales af eller for en arbejdsgiver (hvervgiver), der er hjemmehørende i Danmark, for arbejde udført her i landet, kan det beskattes her i landet.

I tilfælde af arbejdsudleje bliver lempelse af dobbeltbeskatning indrømmet af det land, hvor personen er hjemmehørende, selv om dette land ikke i henhold til sin egen nationale lovgivning,

anser ydelserne leveret i et tjenesteforhold. Se kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 15, punkt 8.10.

Se også

- [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15
- [A.B.4.1.1.1](#) - Skema over beskatningsretten til virksomhedsindkomst og til lønindkomst ved udenlandsk bygge- og anlægsvirksomhed i Danmark
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
<u>SKM2003.62.HR</u>	DBO med hhv. USA og Canada fra 1948 og 1955 var ikke til hinder for, at Danmark kunne beskatte efter de interne danske regler om arbejdsudleje. Disse DBO'er indeholdt en bestemmelse om, at retten til at beskatte lønindkomster undtagelsesvist tilkom det land, hvor lønmodtageren havde bopæl og ikke som det var hovedreglen, det land, hvor arbejdet blev udført. Ingen af de to DBO'er tog stilling til arbejdsudleje. Derfor var den danske beskatningsret ikke begrænset af DBO'erne. Forholdet mellem intern ret og DBO'er.	Spørgsmål om forældelse af dele af skattekrav og opgørelse af A-skatte- kravet vedrørende samme forhold er behandlet i <u>SKM2008.401.ØLR.</u>
Landsretsdomme		
<u>SKM2018.548.ØLR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte chauffører fra sit Y4-landske datterselskab, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Kildeskattelovens bestemmelse om arbejdsudleje er ændret i 2012. Sagen indebar en stillingtagen til regelsættet såvel før som efter lovændringen. For så vidt angik perioden før lovændringen fandt landsretten efter en samlet vurdering, at der var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste i den forbindelse til, at de kriterier, der indgår i den samlede vurdering, pegede på arbejdsudleje. Landsretten fastslog videre, at det efter 2012-lovændringen er afgørende, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Da det er en forudsætning for at drive vognmandsforretning med kørsel at have chauffører til at føre køretøjerne, fandt landsretten, at chaufføropgaven var en integreret del af sagsøgerens virksomhed. Der var derfor tale om arbejdsudleje. Sagsøgeren gjorde gældende, at chaufføropgaven var udskilt fra den danske virksomhed og henviste i den forbindelse til, at sagsøgeren slet ikke havde chauffører ansat til at udføre disse transporter. Landsretten fastslog imidlertid, at arbejdsopgaven ikke kunne anses for outsourcet på en sådan måde, at der alligevel ikke var tale om arbejdsudleje. På den baggrund blev Skatteministeriet frifundet.	

<u>SKM2014.411.V</u> <u>LR</u>	Arbejdsudleje. Retten fandt efter en samlet vurdering, at de polske håndværkere måtte anses for lønmodtagere i en dansk enkeltmandsvirksomhed, der udførte renovering af ejendomme ved brug af polske håndværkere. Det blev af skattemynderen gjort gældende, at de polske håndværkere ikke indgik i et ansættelsesforhold til den danske virksomhed, men at de derimod var ansat i en polsk virksomhed, der indgik underentrepriseaftaler med den danske virksomhed. Subsidiært blev det gjort gældende, at forholdet mellem den danske virksomhed og de polske håndværkere skulle behandles efter reglerne om arbejdsudleje. Retten anså de polske håndværkere for lønmodtagere i den danske virksomhed. Landsretten lagde særlig lagt vægt på det fremlagte timeregnskab, der var udfærdiget på dansk, og på at beløbene i henhold til timeregnskabet var bogført som udgifter i den danske virksomhed. Landsretten lagde endvidere vægt på, at den danske virksomhed havde afholdt udgifterne til materialer samt bispisning af de polske håndværkere. Lønmodtager.
<u>SKM2013.750.V</u> <u>LR</u>	Et selskab, der påtog sig entrepriser og underentrepriser, indgik en række kontrakter med en polsk virksomhed om udførelse af tømrerarbejde på danske byggepladser. Ifølge samtlige kontrakter, der alle var kortfattede, skulle arbejdet udføres til en fast pris. Byretten afviste, at den polske virksomhed havde etableret fast driftssted i Danmark efter <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 4, og at den polske virksomhed dermed var selvstændigt skattesubjekt i Danmark. Herefter fandt retten efter en samlet vurdering af kontrakterne og sagens øvrige omstændigheder, at der forelå arbejdsudleje og ikke entreprise. Byretten lagde til grund, at der reelt var sket afregning af den polske virksomhed til en fast timepris, at sagsøgeren med fastsættelse af deadlines for udførelsen af arbejdet reelt også bestemte bemanningen på byggepladserne, ligesom sagsøgeren betalte hoteludgifterne for den polske virksomhed, havde instruktionsbeføjelsen, leverede materialer og stillede hovedparten af værktøjet til rådighed. Byretten tillagde det også vægt, at kontrakterne var særdeles kortfattede og blandt andet ikke regulerede det juridiske ansvar i tilfælde af mangler og forsinkelse. Herefter fandtes det danske selskab at være indeholdelsespligtigt. Da selskabet kendte de vilkår for polakkerne, der førte til indeholdelsespligt, hæftede selskabet for de ikke indeholdte A-skatter. Landsretten tiltrådte med samme begrundelse byrettens dom. Arbejdsudleje.
<u>SKM2013.730.V</u> <u>LR</u>	Sagsøgeren, der er en stor producent af bl.a. icebergsalat, indgik i 2007-2009 en række kontrakter med 3 udenlandske selskaber om at få udført forskellige arbejdsopgaver i gartneriet. Byretten havde afgjort at kontrakterne skulle anses som arbejdsudleje. For Landsretten angik sagen alene kontrakterne med et af disse selskaber. Det var ubestridt, at spørgsmålet om der forelå entreprisekontrakter skulle afgøres med

	udgangspunkt i kriterierne i kildeskattelovens forarbejder og den dagældende OECD modeloverenskomst med kommentarer. Det var herefter ikke i sig selv afgørende, om arbejdet udgør en integrerende del af selskabets virksomhed. Landsretten lagde betydelig vægt på, at det udenlandske selskab efter kontrakternes ordlyd og karakter af fastprisaftale måtte anses for at have været ansvarlig for arbejdets korrekte udførelse, og at G1 dermed bar ansvaret og risikoen for arbejdsresultatet. Aftalerne blev på grundlag af sagens oplysninger anset for civilretligt at være entrepriseaftaler. SKAT havde ikke i sagen godtgjort, at der forelå arbejdsudleje. Entreprise.	
<u>SKM2012.599.V</u> <u>LR</u>	Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at 42 østeuropæiske håndværkere måtte anses som lønmodtagere i forhold til det danske selskab (appellanten), hvorfor selskabet havde pligt til at indeholde A-skat og AM-bidrag ved udbetaling af håndværkernes vederlag. Retten tillagde det særligt betydning, at selskabet havde afholdt en række sædvanlige, erhvervsmæssige udgifter for håndværkerne, og at der ikke var dokumentation for afregningsforholdet heraf. Det blev også tillagt vægt, at håndværkerne var tilmeldt på selskabets adresse, og at håndværkerne overfor politiet havde forklaret, at de arbejdede for selskabet og fik timebetaling.	
<u>SKM2011.805.Ø</u> <u>LR</u>	En dansk virksomhed, der istandsatte ejendomme, havde indgået en samarbejdsaftale med en i Polen registreret virksomhed om udførelse af arbejde. Samarbejdsaftalen blev anset for arbejdsudleje. Retten anså ikke den polske virksomhed for at have skattemæssigt hjemting i Danmark i form af fast driftssted, jf. <u>KSL § 43</u>, stk. 2, litra h. Med hjemting skulle forstås det processuelle begreb, hjemting, som defineret i retsplejeloven om stedligt værneting. Den i Polen registrerede virksomhed fandtes ikke at have hjemting i Danmark.	
<u>SKM2010.784.V</u> <u>LR</u>	En dansk virksomheds anvendelse af polske håndværkere blev anset for entreprise. Den danske virksomhed drev virksomhed inden for restaurationsbranchen og som en slags vikarbureau. I sagen var der fremlagt flere indbyrdes uoverensstemmende udgaver af parternes kontrakt, og spørgsmålet var herefter, hvilken af de foreliggende kontrakter, der måtte anses at være den gældende kontrakt mellem parterne. Landsretten lagde (modsat byretten) bevismæssigt den kontrakt til grund, som blev udleveret til SKAT efter kontrolbesøget i forbindelse med skattesagen, og bl.a. henset til denne kontrakts regulering af instruktionsbeføjelse, at vederlaget var fikseret til et bestemt beløb, at der ikke var sammenhæng mellem det aftalte vederlag og lønnen til de ansatte i den polske virksomhed samt arbejdets karakter, fandt retten efter en konkret bevisbedømmelse, at der var tale om entreprise. Entreprise.	
<u>SKM2010.626.V</u> <u>LR</u>	Med henvisning til <u>SKM2003.62.HR</u> blev det lagt til grund, at den dansk/hollandske DBO skulle fortolkes i overensstemmelse med danske interne regler om arbejdsudleje. Selvom Danmark indtil 2007 havde fulgt en praksis om ikke at anvende arbejdsudlejebegrebet i forhold til Holland, fandtes det ikke godtgjort, at denne	

	praksis beroede på en aftale med Holland. De danske skattemyndigheder kunne derfor egenhændigt ændre praksis med fremadrettet virkning. Forholdet mellem intern ret og DBO'er.	
<u>SKM2010.460.V</u> <u>LR</u>	Et antal polske virksomheders arbejde var arbejdsudleje og ikke entreprise. Retten lagde bl.a. vægt på, at der ikke i de indgåede kontrakter var fastsat nogen samlet entreprisenum, at der ikke i kontrakterne var nogen præcis beskrivelse af arbejdets omfang, at der i kontrakterne blev tilbudt arbejdskraft, samt at den overordnede ledelse påhvilede hvervgiveren. Udbetalingerne til de polske virksomheder var omfattet af <u>KSL § 43</u>, stk. 2, litra h, og hvervgiveren havde ikke godtgjort, at han ikke havde udvist forsømmelse ved den manglende indeholdelse efter <u>KSL § 69</u>. Hvervgiveren hæftede derfor for den ikke-indeholdte A-skat. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2010.27.VL</u> <u>R</u>	Kontrakter mellem en dansk og en polsk virksomhed om facadepudsning mv. blev efter en konkret bedømmelse anset for kontrakter om arbejdsudleje i KSL's forstand. Der blev navnlig lagt vægt på instruktionsbeføjelser og aflønningsformen.	
<u>SKM2009.570.V</u> <u>LR</u>	En planteskole (hvervgiver) havde indgået kontrakter med en engelsk virksomhed, der blev anset for arbejdsudleje og senere kontrakter med en litauisk virksomhed, der blev anset for entreprise. Vedrørende den engelske virksomhed blev det bl.a. lagt til grund, at udlejer ikke havde nogen risiko for arbejdets udførelse, at hvervgiver havde udarbejdet et timeregnskab, at planteskolen i perioder reelt stod for ledelsen. Kontrakterne med den litauiske virksomhed blev løbende ændret. Retten henviste til, at kontrakterne indeholdt detaljerede beskrivelser på en række punkter. Bl.a. derfor blev det lagt til grund, at den litauiske virksomhed helt overvejende havde risikoen for arbejdets udførelse og at de litauiske arbejdere var aflønnet med en fast månedsløn, der var uafhængig af betalingen efter kontrakten. Det blev desuden lagt vægt på, at hvervgiveren ikke havde indflydelse på, hvem og hvor mange, der udførte arbejdet, at planteskolen ikke havde ansvaret for den daglige ledelse, men alene førte kontrol med arbejdet, at den litauiske virksomhed lejede maskiner af planteskolen og betalte leje herfor, og var eneansvarlig for vedligeholdelsen af disse. Efter en samlet vurdering fandt retten, at planteskolen havde løftet bevisbyrden for, at arbejdet var udført i entreprise. Arbejdsudleje og entreprise.	
<u>SKM2007.561.Ø</u> <u>LR</u>	Nogle polske håndværkeres renoveringsarbejde på hvervgiverens sommerhus, blev anset som arbejdsudleje. Det var ikke dokumenteret, at det polske firma har været momsregistreret i Danmark. Retten fandt, at der var et misforhold mellem omfanget af arbejderne og materialerne i arbejdsbeskrivelsen og den betalte pris, og på baggrund af den forklarede fremgangsmåde, fandt retten, at hvervgiveren ikke havde løftet sin bevisbyrde for, at arbejdet var udført som totalentreprise. Arbejdsudleje.	
Byretsdomme		

<u>SKM2019.573.B</u> <u>R</u>	Spørgsmålet i sagen var, om en minkavlens køb af ydelser hos to polske virksomheder (ejet af samme person) havde karakter af køb af arbejdskraft (arbejdsudleje) eller entreprisudlaster. Sagen angik såvel arbejdsudlejereglerne forud for og efter vedtagelsen af lov nr. 927 af 18. september 2012. Minkavleren havde bl.a. gjort gældende, at arbejdet udført af de polske virksomheder var tilstrækkeligt udskilt (outsourcet). Retten fandt, at aftalerne indgået mellem minkavleren og de polske virksomheder var kortfattede, generelt formulerede og af overordnet karakter. Efter forklaringerne måtte det også lægges til grund, at minkavleren havde det overordnede ansvar for det arbejde, der blev udført på hans minkfarm, samt at han løbende havde kontakt til de polske medarbejdere og opsyn med det arbejde, der blev udført. Minkavleren havde instruktionsbeføjelser over for de polske medarbejdere i virksomhederne. Det kunne endvidere lægges til grund, at minkavleren stillede arbejdsredskaber, herunder handsker, til rådighed for de ansatte. Også efter forklaringerne kunne det lægges til grund, at det arbejde, der blev udført, var enkelt og rutinepræget og udgjorde en integreret del af minkavlerens virksomhed. Opgaver vedrørende parring af mink, aflivning og pelsning, oprydning og rengøring af bure måtte anses for almindelige opgaver på en minkfarm. Efter en samlet vurdering fandt retten, at der var tale om arbejdsudleje - både for så vidt angår kontrakten indgået før 2012-loven og kontrakterne indgået efter 2012-loven - og at minkavleren følgelig hæftede for den manglende indeholdelse af skat og arbejdsmarkedsbidrag. Skatteministeriet blev derfor frifundet. Arbejdsudleje.
<u>SKM2015.353.B</u> <u>R</u>	Selskabets S' hovedaktivitet var reparation, vedligeholdelse og klargøring ved skibsbyggeri samt overfladebehandling. I 2007 og 2008 udførte S primært arbejde for A, B, C, D og A/S E. S indgik aftaler med udenlandske leverandører om at udføre en del af det arbejde for S' kunder. Byretten fandt, at der forelå arbejdsudleje. S var indeholdelsespligtig og hæftede for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af det samlede vederlag, der blev betalt til et antal udenlandske leverandører i indkomstårene 2007 og 2008. S havde fremlagt rammeaftaler med visse af de udenlandske leverandører men havde ikke påvist, at aftalerne var indgået på tidspunktet for udførelsen af de omhandlede arbejder. Herefter påhvilede det S at godtgøre, at samhandelsforholdet havde karakter af entreprise. Retten fandt efter en konkret bevisvurdering, at sagsøgeren ikke havde påvist, at der forelå entreprisforhold. Retten lagde bl.a. til grund, at afregning skete efter faktisk anvendt tidsforbrug, at den overordnede ledelse og tilsynsbeføjelse tilkom S, at S stillede den væsentligste del af arbejdsredskaber og arbejdsmateriel til rådighed og at flere af de udenlandske leverandører anså samarbejde med S som arbejdsudleje. Arbejdsudleje.
<u>SKM2014.331.B</u> <u>R</u>	Sagen vedrørte spørgsmålet, om selskabet H1 A7S var arbejdsgiver for nogle polske håndværkere og dermed

	indeholdelsespligtig af A-skat og AM-bidrag eller, om det arbejde, som de polske håndværkere havde udført i stedet, var sket som led i en entrepriseaftale. Retten gav efter en samlet, konkret vurdering skattemyndighederne medhold i, at sagsøgeren måtte anses som arbejdsgiver for de polske håndværkere. Retten lagde bl.a. vægt på, at sagsøgeren havde instruktionsbeføjelse over håndværkerne, at sagsøgeren førte tilsyn og kontrol med deres arbejde, at håndværkerne i overvejende grad alene havde sagsøgeren som hvervgiver, at sagsøgerne afholdt udgifterne til samtlige byggematerialer og i hvert fald stillede værktøj og køretøjer til rådighed for håndværkerne, samt at sagsøgeren ikke havde løftet bevisbyrden for, at der reelt var et entrepriseforhold. Lønmodtagere.	
<u>SKM2013.503.B</u> <u>R</u>	Byretten fastslog, at en engelsk virksomheds arbejde for en dansk virksomhed var udført som arbejdsudleje og ikke som entreprise. Byretten lagde i den forbindelse navnlig vægt på, at vederlaget til den engelske virksomhed var beregnet efter den tid, der var medgået til arbejdets udførelse. Da det ikke var dokumenteret, hvilket vederlag der var betalt til de ansatte i den engelske virksomhed, fastslog byretten, at der ved opgørelsen af det indeholdelsespligtige beløb med rette var taget udgangspunkt i hele kontraktssummen. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2012.517.B</u> <u>R</u>	Et selskab, der var totalentreprenør, indgik i 2006-2007 en række kontrakter med en lettisk virksomhed om udførelsen af tømmerarbejde på danske byggepladser. Ifølge samtlige kontrakter, der alle var kortfattede, skulle arbejdet udføres til en bestemt pris. Det var ubestridt, at de lettiske håndværkere var omfattet af social sikring i Letland, hvorfor det danske selskab ikke havde pligt til at indeholde arbejdsmarkedsbidrag. Det danske selskab var desuden nægtet fradrag for den moms, som den lettiske virksomhed havde påført fakturaerne udstedt til det danske selskab. Retten fandt efter en samlet vurdering af kontrakterne og sagens øvrige omstændigheder, at der forelå arbejdsudleje og ikke entreprise, idet retten tillagde det vægt, at kontrakterne blandt andet ikke regulerede samarbejdsforholdet mellem den lettiske virksomhed, herunder misligholdelsesbeføjelser i tilfælde af forsinkelse eller mangler, ligesom retten fandt, at det danske selskab havde instruktionsbeføjelsen over de lettiske håndværkere. Herefter fandtes det danske selskab at være indeholdelsespligtigt og at selskabet med rette var nægtet fradrag for moms. Selskabet hæftede for de ikke indeholdte A-skatter, idet selskabet havde haft kendskab til de forhold, der medførte pligten at foretage indeholdelse.	
<u>SKM2012.169.B</u> <u>R</u>	Byretten fandt efter en samlet vurdering, at en polsk virksomheds arbejde for danske hvervgivere var udført som arbejdsudleje og ikke entreprise. Der blev lagt vægt på, at vederlaget til den polske virksomhed var beregnet efter tid, der var medgået til arbejdets udførelse, at der ikke var beregnet moms af samtlige af de beløb, som den polske virksomhed havde opkrævet, samt at de danske hvervgivere havde forestået den overordnede ledelse af de polske arbejdere.	
<u>SKM2012.137.B</u> <u>R</u>	En dansk virksomhed havde indgået aftale med en polsk virksomhed om udførelse af byggearbejde ved	

	hjælp af specifikke polske håndværkere. Byretten fandt efter en samlet konkret vurdering, at sagsøgeren skulle godtgøre, at der ikke forelå arbejdsudleje , og at denne bevisbyrde ikke var løftet.	
<u>SKM2012.18.BR</u>	Efter en samlet vurdering ansås det godtgjort, at en tysk virksomheds arbejde med kødopskæring for en dansk virksomhed var udført som arbejdsudleje og ikke entreprise. Det blev henset til, at der ikke var en klar opgavebeskrivelse, at vederlaget til den tyske virksomhed blev debiteret som skæreløn, at den danske virksomhed havde den overordnede ledelse af arbejdet med kødopskæringen, at arbejdet blev udført i den danske virksomheds lokaler, samt at den danske virksomhed stillede en væsentlig del af arbejdsredskaberne til rådighed for arbejdet.	
<u>SKM2011.613.BR</u>	En udenlandsk virksomheds arbejde for en dansk virksomhed var arbejdsudleje . Der blev lagt vægt på indholdet af den kontrakt, der udgjorde aftalegrundlaget. Kontrakten indeholdt ingen nærmere beskrivelse af det byggeri, som var aftalens genstand, ligesom der heller ikke var aftalt en fast entreprisensum. Det blev lagt til grund, at den danske direktør havde instruktionsbeføjelsen overfor de udenlandske håndværkere, og at den danske virksomhed havde betalt for byggematerialerne mv.	
<u>SKM2011.597.BR</u>	En østeuropæisk virksomheds arbejde for sagsøgeren var udført som entreprise . Det blev lagt til grund, at ejeren af den østeuropæiske virksomhed havde ledelsesretten og instruktionsbeføjelsen over de ansatte, at aftalen regulerede en simpel opgave, der ikke krævede redskaber og prisen var fast. Der blev endvidere lagt vægt på serviceaftalens ordlyd. Det blev på grund af opgavens simple karakter ikke lagt vægt på, at aftalen ikke indeholdt regler om misligholdelse.	
<u>SKM2011.379.BR</u>	En virksomhed, der leverede tømrer- og snedkerarbejde i byggebranchen, havde fået arbejde udført af to lettiske selskaber. Arbejdet blev efter en samlet vurdering anset for arbejdsudleje. Det fremgik af sagen, at de fremlagte aftaler var indgået efter SKAT's indtræden i sagen og den danske virksomhed stod selv for udbedring af fejl og mangler. Endelig blev arbejdet i overvejende grad afregnet efter tidsforbrug. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2011.340.BR</u>	Det var ubestridt, at der forelå arbejdsudleje i forbindelse med udenlandsk arbejdskraft til juletræsfældning. Den danske virksomhed havde i det konkrete tilfælde ikke udvist forsømmelighed ved ikke at foretage indeholdelse.	
<u>SKM2011.258.BR</u>	En underentreprenør havde påtaget sig at opføre en minkhal uden inventar og indgik i den forbindelse aftale med en polsk virksomhed om opførelse af minkhallen, som herefter blev opført af polske arbejdere. Det samlede vederlag i henhold til en kontrakt og to efterfølgende aftalesedler, udgjorde i alt 151.000 kr., medens det beløb der faktisk blev betalt udgjorde 148.935 kr. Retten bemærkede, at der ikke var forelagt retten dokumentation for, hvem der havde den overordnede ledelse for arbejdets udførelse, hvorledes vederlaget nærmere blev beregnet eller fordelingen af de arbejdsredskaber, som	

	den danske underentreprenør og de polske arbejdere selv medbragte. Da sagsøgeren ved sin forklaring ikke at kunne dokumentere, at der mellem ham og det polske firma var indgået en reel entrepriseaftale, fandt retten, at aftalen måtte karakteriseres som arbejdsudleje. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2011.94.BR</u>	En polsk virksomheds arbejde med opførelse af sommerhuse mv. for en dansk virksomhed var udført som entreprise. Retten lagde vægt på, at den polske virksomhed havde haft den overvejende risiko for arbejdets udførelse, at der ikke var sket betaling af løn fra sagsøgeren til de polske arbejdere, at den polske virksomhed havde ansvaret for indkøb af materialer, således som det var forudsat i kontrakterne, samt at det ikke var godtgjort, at sagsøgeren havde stillet værktøj til rådighed for de polske arbejdere. Der var ikke tilstrækkelige holdepunkter for at antage, at den danske virksomhed havde haft den daglige ledelse over de polske håndværkere. Entreprise.	
<u>SKM2011.86.BR</u>	Arbejde, som en litauisk virksomhed udførte efter en kontrakt om fældning af juletræer og klipning af julegrønt, blev anset som entreprise. Retten lagde bl.a. vægt på, at der var indgået en aftale til en fast pris, at de litauiske arbejders løn var uafhængig af betalingen efter kontrakten, at den danske virksomhed ikke havde ansvaret for den daglige ledelse af arbejdet, samt at den litauiske virksomhed medbragte hovedparten af arbejdsredskaberne. Entreprise.	
<u>SKM2009.633.BR</u>	En dansk virksomhed brug af polske håndværkere blev anset for arbejdsudleje. I sagen var fremlagt flere indbyrdes uoverensstemmende udgaver af parternes kontrakt, ligesom der var modsatrettede forklaringer om, hvem der bar ansvaret for ledelsen af arbejdet og levering af materialer.	
Landsskatteretskendelser		
<u>SKM2016.142.LSR</u>	Klageren A drev landbrug med speciale inden for ægproduktion. Virksomheden havde ingen ansatte men havde indgået standardkontrakter med firmaerne H1 og H2 fra Land Y1, om at få udført indsamling af gulvæg, sortering af æg og gulvvask i pakkerum. Landsskatteretten lagde vægt på, at ydelserne udgjorde en vedvarende funktion i A's virksomhed, at vederlaget reelt svarede til timeaflønnning, at H1 og H2 ikke var ansvarlige eller havde en særlig risiko for arbejdsresultatet, at arbejdet blev løst på A's ejendom og med A's arbejdsredskaber samt at arbejdet ikke krævede nærmere instruktion. Herefter fandt Landsskatteretten, at det løbende aftaleforhold med H1 og H2 var omfattet af arbejdsudlejereglerne. Efter en konkret vurdering blev der ved fastsættelse af grundlaget for opgørelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag taget udgangspunkt i arbejdstagerens timeløn i Land Y1. A hæftede for den manglende indeholdte A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2013.182.LSR</u>	En arbejdsudlejet person skulle ikke beskattes af fri kost og logi, hvis rejsereglerne var opfyldt, jf. ligningslovens § 9 A, da han i så fald ikke kunne anses at have modtaget et skattepligtigt gode. Udgiften ansås for arbejdsgiverens og ikke arbejdstagerens i denne situation.	Se <u>SKM2013.276.SKAT</u>

<u>SKM2010.188.L</u> <u>SR</u>	Hvervgiver, der ikke havde professionel tilknytning til byggebranchen, indgik en entreprisekontrakt med et polsk firma om arbejde i forbindelse med opførelse af et parcelhus. Forholdet blev ikke anset for arbejdsudleje men for en entreprise, idet der blev lagt vægt på, at hvervgiver ikke besad de nødvendige faglige kvalifikationer til at instruere de polske arbejdere eller den overordnede ledelse af arbejdet, at der var aftalt en fast kontraktsum, som skulle udbetales i rater i forhold til byggeriet, og at klageren ikke selv udarbejdede arbejdstegninger mv. Entreprise.	
<u>SKM2010.612.L</u> <u>SR</u>	Et selskab, der drev virksomhed med opskæring og salg af kød, havde indgået en mundtlig aftale et personligt drevet tysk firma, der havde tilknyttet nogle slagteriarbejdere. Aftalen blev anset for at være en aftale om arbejdsudleje, da der ikke forelå en kontrakt, og da aftalen ikke havde de fornødne karakteristika, der kendetegner en entrepriseaftale, hvorfor selskabet måtte have den overordnede ledelse. Den del af vederlaget, der kunne henføres til lederen af den tyske virksomhed, og som selv deltog i arbejdet, skulle ikke anses som arbejdsudleje, da han ansås for selvstændig erhvervsdrivende. Arbejdsudleje.	
Skatterådet		
<u>SKM2013.478.S</u> <u>R</u>	Sømænd, der arbejdede om bord på skib X, og som var ansat hos enten A Ltd. eller en udenlandsk rederikoncern, der var specialiseret i udførelse af undervandsentrepriser, herunder bl.a. undersøiske kabelforbindelser, var ikke omfattet af fuld eller begrænset skattepligt. Det blev henset til det oplyste om sømændenes bopælsforhold og opholdsperioder i Danmark, samt at de hverken arbejdede for en dansk arbejdsgiver eller på et skib, der er registreret i Danmark. Der forelå heller ikke arbejdsudleje, da arbejdet blev udført i selvstændig entreprise.	
<u>SKM2011.308.S</u> <u>R</u>	Kontrakter i henhold til et konkret koncept om installation af inventar blev anset for entreprisekontrakter. Der blev taget en række forbehold for, at den reelle udøvelse af virksomheden nøje svarede til kontraktens indhold.	
<u>SKM2011.288.S</u> <u>R</u>	Et dansk selskabs indgåelse af en serviceaftale med et tysk selskab om brug af tyske lokomotivførere her i landet blev anset for omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2011.233.S</u> <u>R</u>	Polske tandlæger og klinikassistenter, der leverer tandlægeydelser til en dansk tandlægeklinik blev anset for omfattet af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet, jf. <u>KSL § 2</u> , stk. 1, nr. 1, og således ikke for omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Almindeligt tjenesteforhold.	
<u>SKM2011.72.SR</u>	En dansk virksomhed ønskede at indgå aftaler om brug af udenlandsk arbejdskraft til bl.a. industriklating. Aftalerne ansås som omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Det fremgik, at det udenlandske firma ikke havde ansvar for arbejdsresultatet, at den danske virksomhed havde instruktionsbeføjelsen, at vederlaget bl.a. skulle beregnes på grundlag af den tid, der medgik til arbejdet, og at aftalen blev indgået om navngivne medarbejdere med bestemte kvalifikationer.	

	Arbejdsudleje.	
<u>SKM2011.71.SR</u>	Et dansk selskabs videreformidling af udenlandske konsulenter til danske kunder (brugere) blev anset som arbejdsudleje. Det danske selskab var ejet af et svensk moderselskab og udlejede konsulenter, fortrinsvis til danske virksomheder (brugere) indenfor telekom, medicoteknik, detailhandel, teknik, forsikring, bank, finans- og virksomhedsudvikling. Det danske selskab kunne ikke forestå indeholdelsen af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Forpligtelsen til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag påhvilede de enkelte brugere. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2010.591.S</u> <u>R</u>	En dansk virksomhed inden for gartneribranchen påtænkte at indgå kontrakter med udenlandske professionelle udbydere af ydelser inden for gartneri og landbrug. De skitserede kontrakter blev anset for entreprisekontrakter og ikke arbejdsudleje. Det blev lagt til grund, at udlejeren bar en risiko for arbejdsresultatet, at den danske virksomhed ikke havde instruktionsbeføjelse og at udlejeren havde etableret en selvstændig ledelse på den danske virksomhed, der skulle lede arbejdet, at entreprisensummen var fastsat til en bestemt pris, der ikke var beregnet på grundlag, af den tid der medgik til arbejdet, og at det udelukkende var udlejeren, der bestemte antallet af arbejdstagere. Entreprise.	
<u>SKM2010.535.S</u> <u>R</u>	Kontrakter vedrørende diverse arbejder på større driftsmidler, som en dansk virksomhed efter forudgående tilbud indgik med udenlandske virksomheder, blev anset for entreprise. Entreprise.	
<u>SKM2010.256.S</u> <u>R</u>	Et dansk firma, der producerede og solgte juletræer og pyntegrønt mv., påtænkte at indgå kontrakter med et eller flere udenlandske firmaer. Kontrakterne ansås for at vedrøre entreprise. Entreprise.	
<u>SKM2010.255.S</u> <u>R</u>	Et gartneri påtænkte at indgå en række kontrakter inden for agurkeproduktion. Kontrakterne ansås for at vedrøre entreprise. Det blev lagt til grund, at udlejeren i overvejende grad ville bære risikoen for arbejdets udførelse, at gartneriet ikke havde ledelsesretten til arbejdet, at der var aftalt en fast pris for opgavernes udførelse. Entreprise.	
<u>SKM2010.254.S</u> <u>R</u>	Kontrakter om minkproduktion og produktion af juletræer blev anset for at udgøre entrepriseforhold. Entreprise.	
<u>SKM2009.828.S</u> <u>R</u>	Et litauisk firmas kontrakt med en dansk kunde om ydelser vedrørende planteskolearbejde blev anset for entreprise. Entreprise.	
<u>SKM2009.212.S</u> <u>R</u>	En hovedkontrakt indenfor gartneribranchen kunne godkendes som entreprisekontrakt, hvis den blev ledsaget af et tillæg, der beskrev arbejdsopgaven, og som redegjorde for, at det litauiske selskab havde påtaget sig en entreprenørs ansvar og risiko. Det var en forudsætning, at kontrakten blev efterlevet i praksis på arbejdsstedet af kontraktparterne og af medarbejderne. Det var ikke tilstrækkeligt, at hovedkontrakten blev kombineret med to forelagte tillæg, idet tillæggene savnede en nærmere beskrivelse af, at det litauiske selskab havde påtaget sig en entreprenørs ansvar og risiko. Entreprise/arbejdsudleje.	

<u>SKM2008.754.S</u> <u>R</u>	Ud fra en samlet vurdering ansås den fremlagte kontrakt som en entreprisekontrakt indenfor ombygning, renovering og nybyggeri under forudsætning af, at den mellem parterne konkret aftalte arbejdsopgave blev udbudt og accepteret som et tilbudsarbejde, og at vederlaget ikke blev beregnet på grundlag af den tid, der var medgået. Entreprise.	
<u>SKM2008.753.S</u> <u>R</u>	En kontrakt om optagning og klargøring i plantekasse af prikpleplanter samt udplantning af ca. 950.000 nåletræsplanter var en entrepriseaftale. Der blev bl.a. lagt vægt på, at udlejer bar ansvaret og risikoen frem til afleveringstidspunktet, at vederlaget til udlejer efter det oplyste ikke blev beregnet på grundlag af den tid, der medgik, og at antallet af arbejdstagere bestemtes af udlejer. Entreprise.	
<u>SKM2008.378.S</u> <u>R</u>	En aftale mellem A, hvorunder B henhører, og C om supportydelser i forbindelse med gennemførelse af en række SAP-projekter, blev anset for en entrepriseaftale.	
<u>SKM2008.357.S</u> <u>R</u>	Et dansk selskab i en international koncern var ikke indeholdelsespligtig for A-skat og AM-bidrag af løn udbetalt til udenlandske medarbejdere, der var på kursus/træningsophold i Danmark, idet der ikke var tale om et ansættelsesforhold eller arbejdsudleje. Hverken entreprise eller ansættelsesforhold.	
<u>SKM2007.232.S</u> <u>R</u>	Der forelå arbejdsudleje i en situation, hvor et dansk rekrutteringsfirma indgik aftale med udenlandske konsulentfirmaer om, at disse firmaer skulle stille udenlandske konsulenter med specialviden til rådighed for danske kunder, der havde overladt rekrutteringsopgaven til det danske rekrutteringsfirma. Konsulenterne var ansat i udenlandske konsulentfirmaer, der også udbetalte løn til konsulenterne. Danske kunder ville være forpligtet til at indeholde arbejdsudlejenskat samt AM-bidrag. Arbejdsudleje.	

C.F.3.1.5 Erhvervsvirksomhed

Indhold

Dette afsnit handler om indkomst ved erhvervsvirksomhed, der er begrænset skattepligtigt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4.

Der er den 3. december 2020 vedtaget en række ændringer af reglerne om fast driftssted i selskabsskatteloven og i kildeskatteloven. Disse er nødvendige for at tilpasse selskabsskattelovens og kildeskattelovens regler om fast driftssted til 2017-udgaven af artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst. Se [LF 28](#), Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love. Loven er trådt i kraft den 1. januar 2021. Reglen om fjernsalg i den hidtil gældende KSL § 2, stk. 10, er samtidig afskaffet.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Udøvelse af erhverv
- Løbende ydelser fra virksomhed
- Afståelse eller opgivelse af formuegoder
- Gevinst og tab på fordringer og gæld

- Gevinst, tab og udbytte på aktier
- Bortforpagtning
- Erhverv om bord på skib
- Fast driftssted her i landet
- Overgang fra fuld til begrænset skattepligt mv.
- Betydningen af DBO'erne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Skattepligten omfatter personer der uden at være skattepligtige efter [KSL § 1](#):

- udøver erhverv med fast driftssted her i landet eller deltager i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her
- er berettiget til løbende ydelser fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties
- har gevinst og tab på aktier fra det faste driftssted mv.
- har bortforpagtet en sådan virksomhed
- udøver erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet, såfremt udøvelsen af det pågældende erhverv ville udgøre fast driftssted, hvis det var udført i land

Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, og [KSL § 2](#), stk. 3 - 7.

Udøvelse af erhverv

Bestemmelsen i [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, omfatter fysiske personer, der erhverver indkomst gennem udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet.

Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af KGL anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, nr. 4, når der foreligger næringsvirksomhed. Det gælder dog ikke, hvis en nærtstående eller en fysisk eller juridisk person, hvormed personen har en forbindelse som omhandlet i LL § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og denne virksomhed indgår som et integreret led heri.

Se KSL § 2, stk. 7.

Indtægt ved erhverv omfatter ikke lønindtægt.

Se også

- KSL § 2, stk. 1, nr. 1, om lønindtægt
- afsnit [C.F.3.1.2](#) om begrænset skattepligt af lønindtægt
- afsnit [C.F.3.1.2](#) om selvstændig virksomhed i forhold til lønmodtager og honorarmodtager

Den begrænsede skattepligt omfatter den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted efter principperne i artikel 7 i OECD's modelkonvention. Heri indgår også udbytte, renter og royalties, som ud fra driftsmæssige synspunkter direkte kan henføres til det faste driftssted. Se afsnit [C.F.3.2](#) om indkomstopgørelsen for begrænset skattepligtige.

Deltagelse i erhvervsvirksomhed

Skattepligten består også for personer, der kun deltager i en sådan erhvervsvirksomhed. Det gælder også for passiv deltagelse i virksomheden.

"Pensionsydelse", der blev beregnet som en andel i overskuddet i det interessentskab, som skatteyder tidligere havde været medejer af, var omfattet af den dagældende [KSL § 2](#), stk. 1, litra c, nu [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4. Se TfS 1989, 38 HRD.

Interessenter og kommanditister

Personer, der er bosiddende i udlandet, og som deltager i et dansk I/S eller K/S, er også omfattet af skattepligten.

Eksempel

En tysk advokat, der var interessent i et dansk advokatinteressentskab, blev anset for begrænset skattepligtig i Danmark af sin andel i selskabets overskud, selvom han udelukkende arbejdede i det danske interessentskabs tyske filial. Se TfS 1999, 274 BF.

Eksempel

Deltagelse som kommanditist i flere kommanditselskaber blev anset som en samlet virksomhed. Derfor ophørte den begrænsede skattepligt først ved afhændelse af den sidste anpart, og tilbageføring af forskudsafskrivinger ved en annullering af en skibsbygningskontrakt indenfor dette tidspunkt medførte beskatning efter [KSL § 2](#), stk. 1, litra c (nu § 2, stk. 1, nr. 4). Se skd.66.299.ØLD.

Aktie- og anpartsselskaber

Udenlandske selskabers udøvelse af erhverv gennem en filial er ikke omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, men af [SEL § 2](#), stk. 1, litra a. Se afsnit [C.D.1.2.1](#).

Udenlandske konkurser

Udenlandske konkurser er ikke omfattet af konkursskatteloven. Det betyder, at skattelovgivningens almindelige regler anvendes i disse situationer. En begrænset skattepligtig person skal derfor opgøre sin indkomst efter reglerne for begrænset skattepligtige uden hensyn til reglerne i konkursskatteloven.

Gevinst, tab og udbytte på aktier

Skattepligten omfatter gevinst, tab og udbytte på aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der vedrører driftsstedets anlægskapital.

Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, 7. pkt.

Løbende ydelser fra virksomhed

Den begrænsede skattepligt vedrører løbende ydelser, der hidrører fra:

- en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark
- afståelsen af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark

De løbende ydelser må ikke være i form af udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties.

Ydelserne kan være:

- variable efter omsætningens størrelse
- uafhængige af overskud eller omsætning

Den begrænsede skattepligt er ikke betinget af, at de modtagne ydelser kan karakteriseres som "andel i overskud".

Modtageren behøver ikke selv at have deltaget i den virksomhed, hvor ydelserne stammer fra.

Eksempel

Forskellige betalinger, der blev udbetalt som løbende ydelser fra en dansk virksomhed til en tidligere dansk underleverandør, der flyttede til Spanien, blev anset for omfattet af den begrænsede skattepligt. Betalingerne var vederlag for at påtage sig en konkurrenceklausul og rådighedsforpligtelse samt for betaling for teknisk rådgivning. Se nærmere [SKM2005.16.LR.](#)

Se også

Se også afsnit [C.C.6.8](#) om løbende ydelser.

Afståelse eller opgivelse af formuegoder

Den begrænsede skattepligt omfatter fortjeneste eller tab af formuegoder ved:

- afhændelse
- afståelse eller
- opgivelse

Formuegoderne skal være knyttet til et fast driftssted her i landet.

Gevinster og tab, som begrænset skattepligtige personer realiserer ved afståelse af formuegoder, er fortsat kun skattepligtige i den udstrækning, at skattepligt er hjemlet i den øvrige skattelovgivning.

Den begrænsede skattepligt omfatter avance og tab på formuegoder, der er knyttet til den begrænset skattepligtige virksomhed, fx:

- driftsmidler
- skibe
- tidsbegrænsede rettigheder (patenter mv.)
- rettigheder iflg. udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakter og aktier mv., der tilhører det faste driftssted
- fast ejendom

Overførsel til brug i udlandet af formuegoder som nævnt i [AL § 40](#), stk. 1 og 2, fx goodwill, tidsbegrænsede rettigheder (knowhow) og udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt, sidestilles med salg. Salgssummen ansættes til værdien i handel og vandel på overførselstidspunktet.

Indgangsværdier

Om indgangsværdier for aktiver og passiver for personer, der bliver begrænset skattepligtige her til landet, og som ikke umiddelbart forinden har været fuldt skattepligtige, se [KSL § 9](#). Se afsnit [C.F.1.6.3.](#)

Gevinst og tab på fordringer og gæld

Kursgevinster, der er skattepligtige efter kursgevinstloven, og som knytter sig til den begrænset skattepligtige virksomhed, indgår i opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst. Se [KGL § 12.](#)

Se også

- [C.F.3.1.14](#) om begrænset skattepligt efter kursgevinstloven
- [C.B.1.4.1](#) om kredsen af skattepligtige personer og dødsboer efter KGL

Bortforpagtning

En forpagtningsafgift er omfattet af den begrænsede skattepligt, uanset om den er variabel eller fast.

Eksempel

En restauratør, der havde bortforpagtet sin virksomhed efter fraflytning til Spanien mod en fast forpagtningsafgift, ansås for begrænset skattepligtig af forpagtningsafgiften. Se den dagældende [KSL § 2](#), stk. 1, litra d.

Erhverv om bord på skib

Udøvelse af erhverv om bord på skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Den begrænsede skattepligt er betinget af, at det pågældende erhverv ville udgøre et fast driftssted, hvis det udføres i land.

Det betyder, at de kriterier, der gælder for fast driftssted i Danmark, også skal anvendes ved bedømmelsen af, om der er fast driftssted for erhverv om bord på skib med hjemsted her i landet.

Fast driftssted her i landet

Skattepligten efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, forudsætter at den udenlandske virksomhed udøves fra et fast driftssted her i landet.

Definition af fast driftssted

Ved fast driftssted forstås et fast forretningssted, hvor virksomheden helt eller delvis udøves i den hensigt at opnå fortjeneste.

Se også KSL § 2, stk. 3 - 6, jf. [lov nr. 1835 af 8. december 2020](#) samt [lovforslag nr. 28 af 7. oktober 2020](#) om forarbejderne til denne lov.

Det fremgår af forarbejderne, at bestemmelserne indebærer, at fysiske personer der driver erhverv og som ikke er fuldt skattepligtige, vil få fast driftssted her i landet, når der foreligger fast driftssted her i landet i henhold til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst, sådan som denne bestemmelse er affattet i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomsten.

Der gælder tilsvarende regler for selskaber, foreninger m.v., som udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

Se også afsnit [C.D.1.2.2](#) om erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet.

Agent-reglen

OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 og 6, der ofte benævnes "agent-reglen", handler om de tilfælde, hvor den udenlandske virksomhed ikke har et fast forretningssted i Danmark efter de foregående bestemmelser i artikel 5. Hvis virksomheden udøver sine aktiviteter gennem en repræsentant i Danmark, vil den i visse tilfælde (alligevel) have fast driftssted her i landet. Det er som udgangspunkt afgørende, om der er tale om afhængige eller uafhængige repræsentanter.

Kildeskattelovens regler om fast driftssted efter agent-reglen svarer til den udformning af agent-reglen, der fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Se også afsnit [C.D.1.2.2](#) om erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet.

Afhængige repræsentanter

Efter KSL § 2, stk. 5, foreligger der fast driftssted, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af en person eller et dødsbo, og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af personen eller dødsboet.

Som afhængig repræsentant anses en person eller et selskab, der enten er juridisk eller økonomisk afhængig af den udenlandske virksomhed. En lønmodtager vil altid være afhængig. Se OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5.

Se også afsnit [C.D.1.2.2](#) om afhængige repræsentanter.

Uafhængig repræsentant

Efter KSL § 2, stk. 6, vil den udenlandske virksomhed ikke have fast driftssted, hvis virksomhedens repræsentant driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for personen eller dødsboet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i [LL § 2](#), anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Bestemmelse er i overensstemmelse med 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Se også afsnit [C.D.1.2.2](#) om uafhængige repræsentanter.

Se også

- [C.D.1.2.2](#) om erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet
- [C.F.8.2.2.5](#) om begrebet fast driftssted

Overgang fra fuld til begrænset skattepligt af erhvervsindkomst mv.

Hvis den skattepligtige overgår til begrænset skattepligt af sin erhvervsindkomst ved ophør af fuld skattepligt efter [KSL § 1](#) eller efter bestemmelserne i en DBO og bliver hjemmehørende i udlandet, i Grønland eller på Færøerne, kan den skattepligtige vælge fortsat at være skattepligtig af fortjeneste, tab og udbytte opgjort efter reglerne for fuldt skattepligtige af aktier i selskaber mv.

Det gælder, hvis formålet er at fremme aktionærernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde som led i den skattepligtiges erhvervsmæssige virksomhed her i landet.

Tilsvarende gælder, hvis den skattepligtige modtager sådanne aktier efter [ABL §§ 34, 35](#) og [35 A](#) samt [DBSL §§ 36-38](#).

Firmagrupper - fordeling af overskud

Der er fastsat særlige regler for firmagrupper i EU. Firmagrupper har til formål at lette eller udvikle medlemmernes virksomhed og forbedre resultaterne for medlemmernes virksomhed. Gruppernes virksomhed skal være knyttet til medlemmernes virksomhed og kun være medvirkende i forhold til disse. Se EU's rådsforordning nr. 2137/85 af 25. juni om Europæiske Økonomiske Firmagrupper (EØFG).

Et dansk medlem af en firmagruppe beskattes i Danmark af sin andel af gruppens overskud eller underskud opgjort efter danske regler.

Har medlemmet som følge af sin deltagelse i gruppen fast driftssted i et andet land, kan medlemmet beskattes af sin andel af det faste driftssteds indkomst efter de nationale regler i dette

land. I så fald nedsættes den danske skat efter reglerne i DBO'en med det pågældende land eller efter [LL § 33](#).

Registrering af firmagruppe

Registrering af en firmagruppe i Danmark medfører, at gruppen får værneting her i landet. Men det betyder ikke, at gruppens udenlandske medlemmer (automatisk) får fast driftssted her i landet. Det må afgøres individuelt for hvert medlem, om medlemmet er begrænset skattepligtig her i landet efter reglerne i [KSL § 2](#) eller [SEL § 2](#).

Firmagruppen har hjemsted - og dermed hjemting - på det sted inden for fællesskabet, hvor enten firmagruppen har sit hovedkontor eller et af firmagruppens medlemmer har sit hovedkontor eller udøver sin hovedaktivitet, forudsat at firmagruppen reelt udøver virksomhed fra dette sted.

Det må også afgøres individuelt, om Danmark efter DBO'en med den stat, hvor medlemmet er hjemmehørende, som kildeland har ret til at beskatte medlemmets indkomst her i landet.

De ansatte i en firmagruppe med hjemting eller fast driftssted i Danmark er skattepligtige efter de almindelige regler for fuldt eller begrænset skattepligtige.

Betydningen af DBO'erne

Selvom Danmark har intern dansk hjemmel til at beskatte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4 og KSL § 2, stk. 3 - 6, kan beskatningsretten være tillagt et andet land.

Hvis personen er bosiddende i et land, som Danmark har en DBO med, vil retten til at beskatte indkomsten afhænge af bestemmelserne i den pågældende DBO. Har Danmark ikke indgået en DBO med det pågældende land, kan Danmark altid beskatte.

I de DBO'er som Danmark har indgået med fremmede stater, gælder det som udgangspunkt, at fortjeneste indvundet af et "foretagende", dvs. en erhvervsdrivende person eller et selskab, som er hjemmehørende i den ene kontraherende stat, kun kan beskattes i denne stat, med mindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et dér beliggende fast driftssted. Hvis foretagendet driver en sådan virksomhed, kan fortjenesten beskattes i denne anden stat, men kun for den del af virksomheden, som kan henføres til dette faste driftssted.

Efter de gældende DBO'er betyder det, at Danmark som oftest har retten til at beskatte løbende ydelser og forpagtningsafgifter og fortjeneste ved afhændelse af erhvervsaktiver fra en sådan virksomhed.

Eksempel

En restauratør, der havde bortforpagtet sin virksomhed efter fraflytning til Spanien mod en fast forpagtningsafgift, ansås for begrænset skattepligtig af forpagtningsafgiften, jf. den dagældende [KSL § 2](#), stk. 1, litra d. Efter DBO'en havde Danmark beskatningsretten til indtægten. Se TfS 1995, 865 LSR.

Se også

- [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		

<u>SKM2004.116.HR</u>	En dansk skatteyder indskød en helikopter i et tysk selskab, der efter aftale med skatteyder udchartrede den til sit moderselskab. Lejeindtægten gik ubeskåret til skatteyderen. Skatteyderen beskæftigede sig ikke aktivt med helikopterdriften i Tyskland, og han havde ikke kontor i Tyskland. Det tyske datterselskab var ikke undergivet instruktion fra skatteyderen. Det tyske datterselskab blev anset for at være en uafhængig repræsentant i forhold til skatteyderen. Skatteyderen havde således ikke gennem det tyske selskab fast driftssted i Tyskland. Højesteret tiltrådte derfor, at Danmark havde beskatningsretten ved salget af helikopteren.	
TfS 1996, 532 HR	En dansk statsborger, bosat i Schweiz, var kommanditist, hhv. interessent i to selskaber, der hver ejede og drev en udlejningsejendom. Højesteret lagde til grund, at den administration af ejendommene som blev udøvet af advokater her i landet skete inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed. Der forelå ikke fast driftssted i Danmark som følge af den ejendomsadministration, som advokater udøvede her i landet.	
TfS 1989, 605 HR	En skatteyder, der drev virksomhed gennem et dansk aktieselskab, stiftede et schweizisk kommanditselskab og et schweizisk aktieselskab. Aktieselskabet havde royaltyindtægter fra 3 oversøiske selskaber i henhold til licensrettigheder, som det havde købt af skatteyderen. Kommanditselskabet, der ejede hele aktiekapitalen i aktieselskabet, havde indtægt i form af udbytte, men havde yderligere indtægt ved direkte samhandel med de 3 licensselskaber. Det blev lagt til grund, at der var tale om et skattemæssigt motiveret arrangement, hvor indtægterne fra licenskontrakterne og samhandelen blev kanaliseret over i de schweiziske selskaber, mens de øvrige forretningsmæssige aktiviteter i forbindelse hermed fortsat blev udøvet fra Danmark. Da kommanditselskabet ikke i relation til de omtalte indtægter havde haft fast driftssted i Schweiz, skulle indtægterne beskattes i Danmark.	
TfS 1989, 38 HR	En skatteyder udtrådte af et I/S, og der tilkom ham efter selskabets vedtægter ret til en pensionsydelse, der skulle beregnes som en andel af interessentskabets overskud. Skatteyderen flyttede siden til Spanien, hvor han fik fast bopæl. Højesteret fandt, at de pågældende pensionsydelser var begrænset skattepligtige efter <u>KSL § 2</u>, stk. 1, litra d (nu § 2, stk. 1, nr. 4).	
Landsretsdomme		
<u>SKM2019.185.ØL</u> <u>R</u>	Sagen angik, om appellants polske håndværksvirksomhed var drevet med fast driftssted i Danmark med den konsekvens, at appellanten var begrænset skattepligtig til Danmark af virksomhedens overskud fra aktiviteter i Danmark, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4. Efter en samlet bedømmelse af sagens omstændigheder fandt landsretten, at der var skabt en formodning for, at et af virksomhedens danske lejemål havde fungeret som et fast forretningssted, hvorfra appellanten i hvert fald delvist havde ledet, styret og koordineret virksomhedens aktiviteter i Danmark, og at denne styrende virksomhed ikke kunne betragtes som forberedende eller hjælpende virksomhed. Landsretten lagde herved bl.a. vægt på appellants tidligere oplysninger til skattemyndighederne, at appellanten ifølge vidneforklaringerne var i Danmark i op til halvdelen af en måned og i forbindelse med hver ny opgave, at der til det danske lejemål var knyttet en fastnettelefon, hvis nummer blev oplyst over for kunder mv., og som i vidt omfang blev benyttet til at	Tidl. instans <u>SKM2018.399.BR</u>

	ringe til andre danske numre, og at virksomheden i de omhandlede år stort set udelukkende havde kunder og aktiviteter i Danmark. Landsretten fandt videre, at appellanten ikke havde afkræftet formodningen, og at virksomheden derfor i de omhandlede år havde haft fast driftssted i Danmark. Landsretten stadfæstede dermed byrettens dom.	
<u>SKM2017.710.ØLR</u>	Den personligt ejede polske entreprenørvirksomhed H1 ejet af A var registreret for dansk moms og havde haft aktivitet og adresse i Danmark i en årrække. H1 havde således lejet et areal med 3 værelser og plads til oplagring af udstyr i Danmark, og havde ansat en medarbejder bosat i Danmark, som fungerede som sekretær og tolk. Der var fremlagt regnskaber og bankudskrifter vedr. aktiviteten. Landsretten fandt ligesom byretten, at A havde udøvet erhverv med fast driftssted i Danmark, og at han derfor var begrænset skattepligtig til Danmark, jf. KSL §2, stk. 1, nr. 4. Artikel 5, stk. 3 om byggeri mv. i DBO'en mellem Danmark og Polen udelukkede ikke skattepligt til Danmark jf. artikel 5, stk.1, og artikel 7 i den foreliggende situation.	Se tidligere <u>SKM2017.146.BR</u>, som hermed er stadfæstet af Landsretten
Skd.1983.66.299.ØLR	Deltagelse som interessant i flere rederikommanditselskaber blev anset som en samlet virksomhed. Den begrænsede skattepligt ophørte derfor først ved afhændelse af den sidste anpart, hvorfor tilbageføring af forskudsafskrivninger i forbindelse med annullering af en skibsbygningskontrakt inden dette tidspunkt medførte beskatning efter <u>KSL § 2</u>, stk. 1, litra c (nu § 2, stk. 1, nr. 4).	
Byretsdomme		
<u>SKM2017.153.BR</u>	En person, der havde sin private bolig i Sverige, blev anset for begrænset skattepligtig af sin erhvervsvirksomhed i Danmark, hvor han blev anset for at have fast driftssted. Den pågældende kunne ikke løfte bevisbyrden for, at skattemyndighederne ikke var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse, ligesom retten fandt, at denne ikke havde løftet bevisbyrden for, at den skønsmæssige skatteansættelse led af sådanne mangler, at den kunne tilsidesættes, eller i øvrigt skulle hjemvises til fornyet behandling hos skattemyndighederne.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2009.72.LSR</u>	En kommanditist i to selskaber, der var registrerede i Danmark og administreret fra kontorer i Danmark, blev anset for skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4, hvorfor han ikke var omfattet af <u>KSL § 48 E</u>. Retten lagde til grund, at kommanditselskaberne reelt var ledet af administrationsselskaber på deres lokaliteter i Danmark, og at der styringsmæssigt ikke har været nogen adskillelse mellem administrationsselskaberne og kommanditselskaberne.	
<u>SKM2002.654.LSR</u>	En IT-virksomhed kunne ikke antages at have fast driftssted i Danmark fra 1/1-1995 til 31/12-1997, fordi der på forretningsadressen i Danmark ikke var udøvet drift af klagerens virksomhed i Schweiz på regelmæssig måde. Der var derfor ikke adgang til at fratrække underskud fra klagerens virksomhed i Schweiz for den pågældende periode.	
TfS 1998, 556 LSR	En journalist, der havde arbejdet i udlandet, ansås ikke for at have haft bopæl i Danmark i den omhandlede periode, ligesom han ikke ansås at have udført erhverv med fast driftssted i Danmark. Det blev lagt til grund, at journalisten ikke havde kontor eller lignende faciliteter i Danmark, at han ikke havde udarbejdet sine artikler mv. i Danmark, at han havde udøvet sin journalistiske virksomhed i udlandet, og at han kun af praktiske årsager havde anvendt en dansk adresse som postadresse.	

TfS 1995, 865 LSR	En restauratør, der havde bortforpagtet sin virksomhed efter fraflytning til Spanien mod en fast forpagtningsafgift, ansås begrænset skattepligtig af forpagtningsafgiften efter KSL § 2 , stk. 1, litra d (nu § 2, stk. 1, nr. 4).	
TfS 1995, 543 LSR	En forpagter blev anset for begrænset skattepligtig af indkomst ved salg af en kornbeholdning, som han havde i behold efter forpagtningsforholdets ophør og fraflytning til udlandet. Da forretningsstedet ikke kunne anses afviklet, før kornbeholdningen var solgt, og da indkomsten også måtte anses som afkast af den faste ejendom, hvor han som forpagter havde været ansvarlig for driften, var indkomsten omfattet af KSL § 2 , stk. 1, litra d og e (nu § 2 , stk. 1, nr. 4 og 5).	
TfS 1991, 309 LSR	Et udenlandsk selskab, der beskæftigede sig med produktion og salg, ville ikke få fast driftssted i Danmark, hvis det etablerede et kontor her i landet med 6-7 medarbejdere. Retten lagde efter det oplyste til grund, at bindende salgsaftaler skulle indgås og priser fastsættes i udlandet samt ordrebekræftelser og fakturaer udstedes i udlandet. Det danske kontors aktiviteter måtte derfor anses som rådgivning og reklame over potentielle kunder.	
TfS 1988, 393 LSR	En i England bosat skatteyder, der var begrænset skattepligtig af nogle udlejningsejendomme her i landet, havde foretaget henlæggelse til investeringsfond på grundlag af overskuddet af udlejningsejendommene. Renterne af investeringsfondskonti var omfattet af den begrænsede skattepligt her til landet, da de ansås for at hidrøre fra fast driftssted her i landet efter den engelsk-danske DBO, art. 11, stk. 3.	
TfS 1988, 388 LSR	En i Irland bosat skatteyder arbejdede for et udenlandsk selskab i den danske del af Nordsøen med målinger, der registreredes i mobile laboratorier, der nærmest var kasser med udstyr fastgjort på forskellige borerigge. Da det mobile måleudstyr ikke havde den fornødne tilknytning til en særlig geografisk bestemt lokalitet, antoges det udenlandske selskab ikke at have fast driftssted i Danmark, og skatteyderens lønindtægt var derfor efter den irsk-danske DBO ikke skattepligtig her i landet.	
TfS 1988, 68 LSR	En advokat, hvis fulde skattepligt her til landet ophørte ved udrejse til England i januar 1983, og som var begrænset skattepligtig af et betinget vederlag for afståelsen af advokatvirksomhed på 10 pct. af nettooverskuddet i 5 år, blev ikke anset for begrænset skattepligtig af det vederlag, der bestod af 50 pct. af de fremtidige salærdebiteringer af de pr. 31/12-1982 igangværende sager. Der var ikke hjemmel hertil i KSL § 2 for 1983 og 1984, idet salærandelene ikke repræsenterede nettooverskud, men var bruttobeløb.	
TfS 1987, 50 LSR	Et engelsk selskab, der ydede dykkerservice til en dansk aftalepartners efterforskning og indvinding af kulbrinter, blev ikke anset for at have fast driftssted i Danmark. Selskabet rådede ikke over lokaler, men havde udstyr og maskiner, som flyttedes til forskellige lokaliteter her. Landsskatteretten fandt ikke, at dette udstyr mv. kunne anses som et fast forretningssted i DBO'ens forstand. Da der ikke var nogen i Danmark, der kunne binde det engelske selskab, kunne agentreglen i DBO'ens artikel 5, stk. 5, heller ikke finde anvendelse. Da den engelske selskab herefter ikke havde fast driftssted i Danmark, var der ikke grundlag for at beskatte de indtægter, som selskabets engelske ansatte havde tjent ved arbejde i Danmark.	

Skatterådet og Ligningsrådet

<u>SKM2018.476.SR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt spørger, der var en personligt ejet virksomhed hjemmehørende i Schweiz, havde fast driftssted i Danmark, som følge af den salgsansvarlige medarbejders arbejde her i landet. Medarbejderen, som var dansk statsborger, og bosat i Danmark udførte en del af sine arbejdsopgaver fra et hjemmekontor. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger ikke havde fast driftssted i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og artikel 5 i den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsaftale, idet Skatterådet fandt, at salgsmedarbejderens arbejdsopgaver udgjorde en væsentlig og essentiel del af spørgers virksomhed.	
<u>SKM2021.252.LS</u> <u>R</u>	Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets bindende svar, hvorefter et udenlandsk selskab ville blive anset for at etablere fast driftssted i Danmark. Landsskatteretten lagde vægt på, at arbejdsopgaver for en medarbejder her i landet efter beskrivelsen ikke kunne anses for udelukkende at være alene af forberedende eller hjælpende karakter, men måtte anses for at udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af selskabets virksomhed i sin helhed.	
<u>SKM2018.69.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at 2 udenlandske personers forpagtning af en juletræsplantage i Danmark ikke vil medføre etablering af et fast driftssted her i landet efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Der blev ved afgørelsen bl.a. lagt vægt på, at disse personer ville udøve virksomhed gennem juletræsplantagen i Danmark. De økonomiske aktiviteter i Danmark ville således blive udøvet for disses regning og risiko.	
<u>SKM2017.691.SR</u>	Spørgeren drev selvstændig advokatvirksomhed i et kontorfællesskab med andre advokater, og ville flytte til Y-land. Den fulde skattepligt ville ophøre ved fraflytningen til Y-land. Spørger ville som led i et generationsskifte fortsætte sin virksomhed i en begrænset periode og ville således fortsat beholde sin e-mailadresse og fremgå af kontorfællesskabets hjemmeside. Derudover ville spørgeren have adgang til et advokatsystem til udfærdigelse af breve mv., ligesom kontorets advokatsekretærer ville bistå med fakturering. Spørger var hverken før eller efter fraflytningen medejer eller deltager i driften af advokatsystemet. Den daglige drift af spørgers virksomhed ville efter fraflytningen ske fra bopælen i Y-land. Møder og hovedforhandlinger i spørgerens sager ville som udgangspunkt blive varetaget af andre selvstændige advokater i kontorfællesskabet, dog således at spørgeren eventuelt vil kunne deltage via telefon og helt undtagelsesvis ved personlig deltagelse. Spørgeren ville efter fraflytningen hverken have kontor eller arbejdsplads til rådighed i kontorfællesskabet eller andetsteds. Spørgeren ville dermed ikke have noget fast forretningssted i Danmark og dermed heller ikke et fast driftssted.	
<u>SKM2015.121.SR</u>	Spørgerne påtænkte at flytte til USA og ville i den forbindelse blive skattemæssigt hjemmehørende i USA. Spørgerne ejede et kontorfællesskab i Danmark, A Selskab, med 50 % hver. A Selskab havde kun én kontorplads samt et mindre arkiv i kontorfællesskabet. Selskab A havde en medarbejder ansat. Lejemålene i kontorfællesskabet blev indgået efter fremvisning og godkendelse af eksisterende lejere. Den ansatte havde derfor ikke bemyndigelse til selvstændigt at indgå lejemål på spørgernes vegne. Skatterådet fandt, at arkivet ikke udgjorde et fast driftssted, da det var omfattet af artikel 5, stk. 4, litra f i	

	DBO'en med USA. Det forhold, at Selskab A havde en medarbejder ansat, kunne heller ikke begrunde, at der forelå et fast driftssted. Det indebar, at spørgernes opsparede overskud skulle beskattes.	
<u>SKM2013.545.SR</u>	En person påtænkte at flytte til Sverige og opsiges sin hidtidige lejebolig i Danmark. Herefter vil vedkommende drive erhverv i Danmark, men han ville ikke længere have bopæl i Danmark og ville derfor ikke være fuldt skattepligtig til Danmark efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 1. Personen ville opholde sig i Danmark i mere end 183 dage årligt, da han ville udføre arbejde i Danmark 5 dage om ugen, men ville ikke overnatte i Danmark. Derfor blev personen heller ikke anset for at ville opholde sig i Danmark i et tidsrum af mindst 6 måneder, og ville ikke blive anset for fuld skattepligtig efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 2. Personen ville alene være begrænset skattepligtig af sin virksomhed i Danmark. Virksomheden ville blive anset for at have fast driftssted i Danmark, hvis personen én gang om ugen lejede et kliniklokale i Danmark på timebasis. Personen ville ikke have fast driftssted i Danmark, hvis han kørte rundt til private og behandlede på deres bopæle i Danmark.	
<u>SKM2012.313.SR</u>	Et polsk selskab agtede at indgå aftale med en dansk tandlægevirksomhed om levering af tandlægeydelser. Det kunne ikke bekræftes, at det polske selskab ikke ville få fast driftssted i Danmark.	
<u>SKM2012.190.SR</u>	B A/S administrerede en række investeringsenheder. Selskabet ønskede at udbyde en ny investeringsenhed, som skulle udbydes til såvel danske som udenlandske investorer og ønskede at få klarlagt, hvorvidt de udenlandske investorer ville få fast driftssted ved en investering i enheden. De udenlandske investorer ville ikke have fast driftssted i Danmark, hverken efter hovedreglen i OECD's artikel 5, stk. 1, eller efter agentreglen i artikel 5, stk. 5. Forholdene ville falde ind under artikel 5, stk. 6, om uafhængige agenter.	
<u>SKM2005.16.LR</u>	Et beløb, som et selskab ville udbetale til en tidligere underleverandør, skulle beskattes som personlig indkomst. Hvis modtageren flyttede fra Danmark, ville beløbet blive begrænset skattepligtigt i Danmark efter <u>KSL § 2</u> , stk. 1, litra d (nu § 2, stk. 1, nr. 4).	
<u>SKM2001.493.LR</u>	Et kommanditselskab opfyldte ikke betingelsen om, at der skal udøves erhverv fra et fast driftssted her i landet, da kommanditselskabet alene havde til formål at erhverve anlægsaktiver. De udenlandske investorer i kommanditselskabet var derfor ikke omfattet af begrænset skattepligt efter <u>KSL § 2</u> , stk. 1, litra d, og <u>SEL § 1</u> , stk. 1, litra a.	
TfS 1999, 274 LR	En tysk advokat skulle beskattes til Danmark af 1/7 af restoverskuddet i et dansk advokatfirma efter fradrag af løn dele til de interessenter, der arbejdede i virksomheden.	
TfS 1990, 131 LR	Et tysk selskab, der beskæftigede sig med fremstilling og salg af metalprofiler til forskellige formål, påtænkte at etablere et kontor i Danmark. Ligningsrådet fandt, at selv om alle salgsaftaler skulle accepteres i Tyskland, måtte den virksomhed, der skulle foregå i Danmark anses som en aktiv salgsvirksomhed. Det tyske selskab ville derfor få fast driftssted her i landet.	
Andre afgørelser		
TfS 1987, 639 SKM	En person, der var bosat i udlandet og ejede en minkfarm her i landet, som var bortforpagtet mod en fast årlig forpagtningsafgift, ville være begrænset skattepligtig af forpagtningsafgiften her i landet, medmindre det stred mod	

	bestemmelserne i en DBO mellem bopælslandet og Danmark. Var bopælslandet fx Spanien, Italien eller Schweiz, havde Danmark efter DBO'en beskatningsretten til forpagtningsafgifterne.	
--	--	--

C.F.3.1.6 Fast ejendom

Indhold

Dette afsnit handler om indkomst ved fast ejendom, der er begrænset skattepligtigt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 5.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Ejendomsværdiskat
- Bortforpagtning
- Andelsbolig
- Ejendomsavance
- Genvundne afskrivninger
- Gevinst og tab på fordringer og gæld
- Hvordan opgøres indkomst af fast ejendom?
- Betydningen af DBO'erne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Den begrænsede skattepligt omfatter personer, der uden at være skattepligtige efter [KSL § 1](#):

- ejer fast ejendom her i landet
- har indtægter fra fast ejendom
- har fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven
- har fortjeneste omfattet af [AL § 21](#).
- har indtægter fra et familiefideikommis, der er oprettet her i landet, jf. lov nr. 139 af 1. maj 1954 § 2, stk. 1, herunder kapital, der er båndlagt efter § 4 i lov nr. 563 af 4. oktober 1919 eller i § 6 i lov nr. 139 af 1. maj 1954.

Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 5.

Ejendomsværdiskat

Det følger af bestemmelsen, at den begrænsede skattepligt også omfatter ejendomsværdiskatten, der påhviler ejeren af den faste ejendom. Se også [EVSL § 1](#) og [§ 2](#) gældende til og med den 31. december 2023 og [ESL § 1](#) og [§ 2](#) gældende fra og med den 1. januar 2024.

Fremmede staters herværende repræsentanter, som er omfattet af [KSL § 3](#), stk. 2, er fritaget for at betale ejendomsværdiskat efter [EVSL § 2](#) og [§ 2](#). Ansatte ved internationale organisationer er imidlertid ikke omfattet af [KSL § 3](#), stk. 2, og derfor ikke omfattet af fritagelsen i ejendomsværdiskatteloven.

Se [SKM2003.135.TSS](#).

Se også

Se også afsnit [C.H.3.5.5.1](#) om personer der er omfattet af ejendomsværdiskatteloven.

Bortforpagtning

Bortforpagteren af en fast ejendom er omfattet af bestemmelsen. En forpagtningsafgift, der knytter sig til en virksomhed, er omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4. Se afsnit [C.F.3.1.5](#) om begrænset skattepligt af erhvervsvirksomhed.

Andelsbolig

Indkomst fra en andelsbolig, fx fra en udlejet andelslejlighed, behandles skattemæssigt som indkomst fra fast ejendom i relation til [KSL § 2](#).

Ejendomsavance

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven er omfattet af den begrænsede skattepligt. Gevinster og tab, som begrænset skattepligtige personer realiserer ved afståelse af fast ejendom, er fortsat kun skattepligtig i den udstrækning, skattepligt er hjemlet i den øvrige lovgivning.

Genvundne afskrivninger

Fortjeneste og tab omfattet af [AL § 21](#) er omfattet af den begrænsede skattepligt. Se [AL § 21](#).

Indtægter fra familiefideikommis og båndlagt kapital

Den begrænsede skattepligt omfatter også indtægter fra familiefideikommis, der er oprettet her i landet, jf. lov nr. 139 af 1. maj 1954 om familiefideikommissers overgang til fri ejendom, § 2, stk. 1, herunder kapital, der er båndlagt i efter § 4 i lov nr. 563 af 4. oktober 1919 eller i § 6 i lov nr. 139 af 1. maj 1954.

Gevinst og tab på fordringer og gæld

Kursgevinster, der er skattepligtige efter kursgevinstloven, og som knytter sig til begrænset skattepligtige indkomst vedrørende fast ejendom, indgår i opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst. Se [KGL § 12](#).

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.3.1.14](#) om begrænset skattepligt efter kursgevinstloven
- [Afsnit C.B.1.4.1](#) om kredsen af skattepligtige personer og dødsboer (KGL)

Hvordan opgøres indkomst af fast ejendom?

Indkomst af fast ejendom opgøres efter nettoprincippet, dvs. efter fradrag for prioritetsrenter. Se afsnit [C.F.3.2.3](#) om indkomstopgørelse for begrænset skattepligtige og afsnit [C.F.2.3](#) om nettoprincippet.

Betydningen af DBO'erne

Selv om Danmark har intern dansk hjemmel til at beskatte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 5, kan beskatningsretten være tillagt et andet land.

Hvis personen er bosiddende i et land, som Danmark har en DBO med, vil retten til at beskatte indkomsten afhænge af bestemmelserne i den pågældende DBO. Se afsnit [C.F.9.2](#) om de danske DBO'er. Har Danmark ikke indgået en DBO med det pågældende land, kan Danmark altid beskatte.

Helt generelt gælder det, at beskatningsretten til indkomst af fast ejendom er tillagt det land, hvor ejendommen ligger. Derfor kan Danmark beskatte indkomst af fast ejendom, der er beliggende i Danmark. Se OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Se også

- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
TfS 1996, 532 HR	En dansk statsborger, der var bosat i Schweiz, var henholdsvis kommanditist i et dansk K/S og interessent i et dansk I/S. K/S'et og I/S'et ejede og drev hver sin udlejningsejendom i Danmark. Kommanditisten/interessenten var derfor begrænset skattepligtig til Danmark. Den skattepligtige havde foretaget henlæggelser til investeringsfonds på grundlag af sin andel af enhedernes overskud. Sagen drejede sig om beskatningsretten til renteindtægt af investeringsfondshenlæggelserne. Højesteret bemærkede, at spørgsmålet om beskatning skulle opgøres efter den daværende KSL § 2 , stk. 1, litra d, (begrænset skattepligt af indkomst af fast ejendom), sammenholdt med bl.a. artikel 6 (fast ejendom) og artikel 11 (renter) i DBO'en. Højesteret fandt ikke, at renteindtægten kunne sidestilles med indtægter, der var oppebåret fra ejendommene. Renteindtægt.	
Landsskatteretskendelser		
TfS 1998, 402 LSR	Renter af et personalelån, der var optaget til finansiering af køb af en ejerlejlighed, men uden sikkerhed i ejendommen, kunne ikke fradrages i den begrænsede skattepligtige indkomst til Danmark. Personalelån, renter.	
Skatterådet		
SKM2023.416.S R	Spørger var et tysk kapitalforvaltningsselskab, som påtænkte at investere i fast ejendom i Danmark. Investeringen foretoges gennem en Fond (AIF), som i skattemæssig henseende var transparent både i Tyskland og Danmark. Ejendommen erhvervedes gennem et tysk GmbH. Fonden finansierede Ejendomsselskabet med kapitalindskud, dels som aktionær (selskabskapital 1%), dels som "atypisch stille gesellschafter" (99%). Spørger ønskede svar på, om det var Ejendomsselskabet, Fonden eller de udenlandske passive investorer (kommanditister), der var begrænset skattepligtige til Danmark (rette indkomstmottager) af afkast af den faste ejendom i Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Ejendomsselskabet var skattepligtigt i Danmark af den samlede indkomst fra investeringen i fast ejendom i Danmark. Ejendomsselskabet var alene begrænset skattepligtig af sin aftalte andel af overskuddet af virksomheden (1%). Skatterådet fandt ikke, at Fondens/Investorerne indskud i Ejendomsselskabet kunne klassificeres som lån, da der hverken var indgået aftale om forrentning, forfaldstid eller en plan for afdrag heraf. Skatterådet fandt som følge af Fondens transparens, at Investorerne var deltagere i Ejendomsselskabet's virksomhed, og denne deltagelse kunne sidestilles med kommanditistens deltagelse i K/S'ets virksomhed. Investorerne var derfor begrænset skattepligtige til Danmark af deres andel af den samlede indkomst (99 %) inkl. fortjeneste ved afståelse. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at hverken Fonden, Investorerne i Fonden eller Spørger mbH var	

	skattepligtige til Danmark af indkomst fra investeringen i fast ejendom i Danmark.	
<u>SKM2015.653.S</u> R	En person var omfattet af <u>KSL § 2</u> , stk. 1, nr. 5, ved erhvervelsen af fast ejendom i Danmark.	
<u>SKM2015.273.S</u> R	En person, der her i landet købte en lejlighed, var omfattet af skattepligten efter <u>KSL § 2</u> , stk. 1, nr. 5.	
Andre afgørelser		
<u>SKM2003.135.T</u> SS	Fremmede staters herværende repræsentanter, som er omfattet af <u>KSL § 3</u> , stk. 2, er fritaget for at betale ejendomsværdiskat efter <u>EVSL § 2</u> (dagældende). Ansatte ved internationale organisationer er imidlertid ikke omfattet af <u>KSL § 3</u> , stk. 2, og derfor ikke omfattet af fritagelsen i ejendomsværdiskatteloven (dagældende). Ansatte ved internationale organisationer.	

C.F.3.1.7 Udbytteindtægter - visse aktieafståelser

Indhold

Dette afsnit handler om begrænset skattepligt af udbytter mv. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 6.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Beskatningen omfatter ikke
- Maskeret udbytte/udlodning
- Retmæssige udbyttemodtager
- Aktier i pensionsdepot
- Aktiesparekonto
- Hvordan beskattes indkomsten?
- Betydningen af DBO'erne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også [C.D.8.10.5](#) om beskatning af udbytter mv. for udenlandske selskaber og foreninger.

Regel

Den begrænsede skattepligt omfatter personer, der uden at være fuldt skattepligtige, erhverver:

1. indkomst der henregnes til udbytte efter [LL § 16 A](#), stk. 1 og 2, idet [SEL § 2](#), stk 1, litra c, 5. og 6 pkt., dog finder tilsvarende anvendelse,
2. vederlag i form af andet end aktier i det erhvervende selskab som en person erhverver ved overdragelse af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer i et koncernforbundet selskab (det erhvervede selskab) til et andet koncernforbundet selskab eller en koncernforbundet fond eller trust (det erhvervende selskab).
3. vederlag i form af andet end aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber som en person erhverver ved overdragelse af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer til selskaber, der på overdragelsestidspunktet i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, jf. [SEL § 33 A](#), stk. 3, hvis personen eller fysiske eller juridiske personer, hvormed den pågældende person har en forbindelse som omhandlet i [LL § 2](#), efter overdragelsen ejer aktier m.v. i et eller flere af disse selskaber.

4. vederlag i andet end aktier i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, som en person erhverver i forbindelse med fusion eller spaltning, der ikke er omfattet af fusionsskatteloven, hvis personen eller fysiske eller juridiske personer, hvormed den pågældende person har en forbindelse som omhandlet i [LL § 2](#), efter omstruktureringen ejer aktier i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber.

Beskatningen omfatter ikke

Beskatningen af vederlag som nævnt ovenfor under pkt. 2-4 anvendes ikke, hvis personen er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller i et land, som er medlem af EU/EØS, eller som har en DBO med Danmark, og de kompetente myndigheder i denne stat skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter DBO'en, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Se KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 8. pkt. (Ved lov nr. 813 af 9. juni 2020 blev det tidligere 9. pkt. til 8. pkt.)

Det er en betingelse for beskatning af vederlag som nævnt ovenfor under pkt. 2, at der er en forbindelse som nævnt i [LL § 2](#) mellem personen og det erhvervede henholdsvis det erhvervende selskab, og at det erhvervede selskab og det erhvervende selskab er koncernforbundet som nævnt i LL § 2.

Efter KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 1. pkt., finder SEL § 2, stk. 1, litra c, 7. og 8. pkt., anvendelse (ændret ved lov nr. 813 af 9. juni 2020). Det betyder, at skattepligten ikke omfatter udbytte, som udbetales til deltagere i moderselskaber, der er optaget på listen over selskaber, der er nævnt i artikel 2, stk. 1, litra a, i direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, men som ved beskatningen her i landet anses for at være transparente enheder. Det er en betingelse, at selskabsdeltageren ikke er hjemmehørende her i landet. Se bemærkningerne til [2004/1 LSF 27](#) punkt 3.2.5.

Ifølge KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 2. pkt., omfatter beskatningen ikke udbytte fra investeringsselskaber, jf. SEL § 3, stk. 1, nr. 19, og udbytte fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, der efter LL § 16 C, stk. 1, 2. pkt., har valgt beskatning af udbytter, som modtages fra selskaber m.v., der er hjemmehørende her i landet, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5 c. Efter KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 3. pkt., omfatter beskatningen heller ikke udbytte, som modtages fra et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5 c, der udelukkende investerer i fordringer omfattet af kursgevinstloven, aktier i det administrationsselskab der forestår investeringsinstitutets administration, afledte finansielle instrumenter efter Finanstilsynets regler herom og beviser i investeringsinstitutter med minimumsbeskatning omfattet af LL § 16 C, der udelukkende investerer i aktiver som nævnt i nærværende punktum (dette blev indført ved lov nr. 813 af 9. juni 2020).

Bemærk

Bestemmelsen i KSL § 2, stk. 1, nr. 6, er med virkning fra den 1. marts 2019 blevet ændret ved § 1 i lov nr. 813 af 9. juni 2020.

Se også

Se også [SKM2014.692.SR](#), hvor en påtænkt afståelse til et nystiftet holdingselskab alene ville medføre forfald af fraflytterskat efter [ABL § 39 A](#), stk. 2 og 3, men ikke beskatning efter hverken § 16 B, stk. 1 eller begrænset skattepligt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 6. Der blev henset til, at skatteyder var hjemmehørende i Schweiz, og at den dansk-schweiziske DBO's artikel 27 indeholder regler om udveksling af oplysninger.

Ved fastsættelsen af hvornår der foreligger koncernforbundne selskaber, finder [LL § 2](#) anvendelse.

Det er uden betydning for spørgsmålet om begrænset skattepligt, om der er pligt til at indeholde udbytteskat af vedkommende beløb. Skattepligten omfatter alt, hvad et selskab udlodder bortset fra fondsaktier og udlodning af likvidationsprovenu, i det år selskabet opløses. [Se LL § 16 A](#), stk. 1.

Maskeret udbytte/udlodning

Det kan ofte først efterfølgende konstateres, om der er opstået begrænset skattepligt som følge af en maskeret udlodning. Der skal derfor ikke ske indeholdelse af udbytteskat. I stedet er der - i princippet - gennemført en selvangivelsesordning. Det fremgår dog af [SKM2012.246.SR](#), at når man tager midler ud af et selskab under omstændigheder, hvor det er åbenbart, at det er udbytte, kan man ikke undgå indeholdelse af udbytteskat blot ved at undlade at vedtage det som et udbytte. Der foretages efter den årlige forskudsbekendtgørelse ingen forskudsregistrering for maskeret udbytte.

Skatten for maskeret udbytte beregnes som en 27 pct. bruttoskat. Eventuelt bliver denne procentsats nedsat, hvis Danmark har aftalt en lavere kildestatsbeskatning af udbytter i en DBO med den stat, hvor aktionæren er hjemmehørende.

Retmæssige udbyttedtagere

Det forekommer, at det er en anden person end den formelle ejer af aktierne, der skal anses som den retmæssige modtager af aktieudbytte.

Eksempel

Et dansk selskab skulle indeholde kildeskat af aktieudbytte i forbindelse med udlodning af udbytte til en hollandsk fond, idet denne ikke ansås for et selvstændigt skattesubjekt i forhold til stifteren. Denne blev derfor anset for begrænset skattepligtig af udbyttet efter den dagældende KSL § 2, stk. 1, litra f. Se [SKM2018.376.HR](#).

Se også

Se også afsnit [C.I.4.1.11](#) om den generelle omgængelsesklausuls anvendelse på fysiske personer.

Aktier i pensionsdepot

Indgår aktierne i et pensionsdepot, er ejeren fritaget for skattepligt af udbytter mv. Se [PBL § 45](#).

Aktiesparekonto

Se [C.B.5](#) om beskatning af udbytte, når ejeren af aktiesparekontoen er begrænset skattepligtig.

Hvordan beskattes indkomsten?

Udbytte beskattes med en endelig bruttoskat på 27 pct.

Udbytter kan derfor ikke modregnes i en eventuel negativ indkomst fra andre indkomstkilder, der begrunder begrænset skattepligt for den pågældende.

Indkomstskatten udgør dog 15 pct. af udbytte eller afståelsessummer, hvis den kompetente myndighed i den stat, i Grønland eller på Færøerne, hvor personen er hjemmehørende, skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter:

- en dobbeltbeskatningsoverenskomst
- en anden international overenskomst eller konvention eller
- en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.

Det er en betingelse, at personen ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab.

Hvis personen er hjemmehørende i et land uden for EU, er det desuden en betingelse, at den pågældende sammen med concernforbundne parter ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. Se [KSL § 2](#), ► stk. 11 ◀, og [KSL § 65 A](#).

Se også

- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler
- [A.B.4.1.4.1](#) om indeholdelse af udbytteskat

Betydningen af DBO'erne

Selvom Danmark har intern dansk hjemmel til at beskatte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 6, kan beskatningsretten være tillagt et andet land.

Hvis personen er bosiddende i et land, som Danmark har en DBO med, vil retten til at beskatte indkomsten afhænge af bestemmelserne i den pågældende DBO. Har Danmark ikke indgået en DBO med det pågældende land, kan Danmark altid beskatte.

Udbytte, der udbetales fra et selskab, beskattes som udgangspunkt i det land, hvor den rette udbyttemodtager er hjemmehørende. Det kan dog være aftalt i DBO'en mellem de enkelte lande, at udbyttet under visse nærmere begrænsninger også beskattes i det land, hvor selskabet er hjemmehørende.

I en række DBO'er er Danmark forpligtet til at frafalde beskatningen af udbyttebetalinger fra kilder her i landet. Se OECD's modeloverenskomst artikel 10 om udbytter.

Det foregår sådan, at det udbyttebetalende selskab tilbageholder 27 pct. efter de sædvanlige regler, selvom aktionæren er hjemmehørende i et land, hvor Danmark i en overenskomst helt eller delvist har givet afkald på retten til at beskatte udbetalinger her fra landet. Herefter vil aktionæren kunne søge udbytteskatten tilbagebetalt via Skattestyrelsen.

Se også

- [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10
- [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2018.376.HR	Stifteren af en nederlandsk fond blev anset for skattepligtig til Danmark af udbytte fra et holdingselskab, som fonden var eneaktionær i, da fonden ikke kunne anses for et selvstændigt skattesubjekt. Den dansk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst fandt folgelig ikke anvendelse. Den manglende anerkendelse af fonden som værende et selvstændigt skattesubjekt stred endvidere ikke mod EU-retten. Da fondens stifter skulle anses for skattepligtig af udbyttet, havde holdingselskabet været ubeføjet til at undlade at indeholde udbytteskat. Holdingselskabet var ansvarlig over for det offentlige for den manglende indeholdelse af udbytteskatten.	Se tidligere SKM2017.539.VLR

<u>SKM2007.308.HR</u>	Et moderselskab, der var hjemmehørende i Gibraltar blev i relation til udbytteudbetaling ikke anset for et selvstændigt skattesubjekt adskilt fra skatteyderens formue. Skatteyderen, der ikke var bosiddende i Danmark, blev anset som den reelle modtager af udlodningen. Der blev bl.a. lagt vægt på, at skatteyderen var ulønnet, at han skulle have del i selskabets overskud, og at han fik sine penge fra moderselskabet. Udbyttet blev indsat på en konto, som af det udbytteudbetalende selskab blev ført som en mellemregningskonto med moderselskabet - en konto, hvorfra der løbende blev trukket en række private udgifter afholdt af skatteyderen.	
<u>SKM2005.65.HR</u>	En skatteyder, der ikke var fuldt skattepligtig i Danmark, købte 90 pct. af aktiekapitalen af et underskudsselskab for 135.000 kr. og videresolgte samme dag aktierne for 2.702.889 kr. Skatteyderen var reelt hovedaktionær i både det køvende og det sælgende selskab. Skatteyderen gjorde gældende, at springet mellem købs- og salgsprisen hang sammen med, at han gav det køvende selskab en mundtlig garanti, mod at der bestod forpligtelser for det selskab, der blev overdraget. Garantien fremgik imidlertid ikke af den skriftlige købsaftale, hvoraf det fremgik, at overdragelsen i enhver henseende skete uden ansvar for sælger bortset fra vanhjemmel. Det påhvilede skatteyderen at godtgøre, at aktiernes værdi ved købet alene havde udgjort 150.000 kr. Der blev henset til, at der forelå et ubestridt interessefællesskab og til den store forskel på købs- og salgsprisen. Skatteyderen havde ikke løftet denne bevisbyrde og blev derfor beskattet af maskeret udlodning efter <u>KSL § 2</u>, stk. 1, litra f (§ 2, stk. 1, nr. 6).	
Landsretsdomme		
<u>SKM2017.539.VLR</u>	Et dansk selskab skulle indeholde kildeskat af aktieudbytte i forbindelse med udlodning af udbytte til en hollandsk fond, idet denne ikke ansås for et selvstændigt skattesubjekt. Stifteren blev derfor anset for begrænset skattepligtig af udbyttet efter den dagældende <u>KSL § 2</u>, stk. 1, litra f. Hverken DBO'en mellem Danmark og Nederlandene eller den traktatsikrede etableringsret var til hinder for at anse stifteren for at være skattepligtig til Danmark af udbyttet.	Se tidligere <u>SKM2015.458.LSR.</u>
<u>SKM2009.415.VLR</u>	En skatteyder flyttede til England for at udføre arbejde i 3 år i henhold til en "earn out-klausul" i en aktieoverdragelsesaftale. Hvis skatteyderen ikke flyttede til England, ville et dansk anpartsselskab, som havde solgt aktierne, derfor ikke modtage de sidste 30 mio. kr. af købesummen på 119 mio. kr. Under disse omstændigheder blev anpartsselskabets betaling af skatteyderens boligudgifter i England i den midlertidige periode, hvor han skulle arbejde i henhold til "earn out-klasulen", ikke anset for maskeret udlodning til skatteyderen, der ejede 75 pct. af anpartskapitalen.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2015.458.LSR</u>	Et selskab skulle indeholde kildeskat af	Se også

	aktieudbytte i forbindelse med udlodning af udbytte til en hollandsk fond, idet denne ikke ansås for et selvstændigt skattesubjekt. Selskabet hæftede endvidere for det pågældende beløb. Da beløbet var betalt af selskabet, forelå der ikke forældelse efter forældelsesloven.	<u>SKM2017.539.VLR</u> <u>SKM2018.376.HR</u>
Skatterådet		
<u>SKM2014.692.SR</u>	En påtænkt afståelse til et nystiftet holdingselskab ville alene medføre forfald af fraflytterskat efter <u>ABL § 39 A</u> , stk. 2 og 3, men ikke beskatning efter hverken § 16 B, stk. 1 eller begrænset skattepligt efter <u>KSL § 2</u> , stk. 1, nr. 6. Der blev henset til, at skatteyder var hjemmehørende i Schweiz, og at den dansk-schweiziske DBO's artikel 27 indeholder regler om udveksling af oplysninger.	

C.F.3.1.8 Konsulenthonorarer mv.

Indhold

Dette afsnit handler om begrænset skattepligt af vederlag fra en virksomhed som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp, der er begrænset skattepligtigt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 7. Desuden er de midlertidige regler om begrænset skattepligt nævnt.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Anvendelsesområde
- Klassifikation af ydelsen
-
- Betydningen af DBO'erne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Den begrænsede skattepligt omfatter personer, der uden at være skattepligtige efter [KSL § 1](#), erhverver indkomst i form af vederlag, der ikke er omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 2, fra en virksomhed, som:

- rådgiver
- konsulent
- anden lignende medhjælp for virksomheden.

Det er uden betydning, hvilken form vederlaget udbetales i.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse i forhold til bestyrelses honorarer mv., der er omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 2. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 7.

Vederlaget er ikke omfattet af den begrænsede skattepligt, hvis det udbetales af:

- fremmede magters herværende diplomatiske repræsentationer og medlemmer af sådanne samt fremmede magters herværende udsendte konsuler
- en fysisk eller juridisk person, der ikke har hjemting her i landet.

Hvis den, for hvis regning udbetalingen foretages, ikke har hjemting her i landet, men udbetalingen foretages af en fysisk eller juridisk person, som er skattepligtig efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, eller [SEL § 2](#), stk. 1, litra a, er vederlaget dog omfattet af den begrænsede skattepligt.

Anvendelsesområde

Bestemmelsen omfatter kun begrænset skattepligtige personer, der har været fuldt skattepligtige på grund af bopæl her i landet. Se [KSL § 2](#), stk. 13.

Det er uden betydning, om den pågældende virksomhed må anses som personligt arbejde i tjenesteforhold eller som selvstændig virksomhed, når virksomheden udføres i udlandet. Se TfS 1998, 354 HR.

Udføres virksomheden her i landet, omfatter bestemmelsen kun selvstændig erhvervsvirksomhed, når der ikke foreligger et fast driftssted.

Hvis vederlaget udbetales i et tjenesteforhold for arbejde her i landet, er forholdet derimod omfattet af [KSL § 43](#), stk. 1, jf. [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

Det er en betingelse, at personen har, eller på noget tidspunkt inden for de sidste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i:

- ledelsen af den virksomhed, der udbetaler vederlaget eller
- kontrollen med den virksomhed, der udbetaler vederlaget eller
- kapitalen af den virksomhed, der udbetaler vederlaget

Vederlag fra selskaber

Når den udbetalende virksomhed er et selskab mv., er det afgørende, om personen ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller råder over mere end 50 pct. af stemmевærdien i selskabet.

Bestemmelserne i [ABL § 4](#), stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

Vederlag fra personlig virksomhed

Er den udbetalende virksomhed personlig ejet, er det afgørende, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af egenkapitalen eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De kriterier der gælder for aktionærer finder tilsvarende anvendelse.

Klassifikation af ydelsen

Der kan efter omstændighederne blive tale om at anse en del af honoraret som godtgørelse for medlemskab af eller medhjælp for selskabets bestyrelse. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 2, sammenholdt med [KSL § 43](#), stk. 2, litra a.

Selv om dette ikke har betydning for, om vederlaget er skattepligtigt til Danmark, vil det ofte have betydning for udnyttelse af beskatningsretten under hensyn til de DBO'er, som Danmark har indgået.

Betydningen af DBO'erne

Selv om Danmark har intern dansk hjemmel til at beskatte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 7, kan beskatningsretten være tillagt et andet land.

Hvis personen er bosiddende i et land, som Danmark har en DBO med, vil retten til at beskatte indkomsten afhænge af bestemmelserne i den pågældende DBO. Har Danmark ikke indgået en DBO med det pågældende land, kan Danmark altid beskatte.

I de DBO'er som Danmark har indgået, er det oftest aftalt, at vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der modtages af en person, som er hjemmehørende i det ene land, kun kan beskattes i dette land, medmindre arbejdet udføres i det andet land. Er arbejdet udført i det andet land, kan vederlaget beskattes i dette andet land. Se OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 1.

Det er også som oftest aftalt, at indkomst ved frit erhverv eller ved andet arbejde af selvstændig karakter, der modtages af en person, der er hjemmehørende i det ene land, kun kan beskattes i dette land, medmindre den pågældende har et fast sted, som står til rådighed for ham i det andet land med henblik på udøvelsen af hans virksomhed. Hvis den pågældende har et sådant fast sted, kan indkomsten beskattes i dette andet land, men kun i det omfang indkomsten kan henføres til dette faste sted. Se den relevante DBO.

Typisk er det udgangspunktet, at såkaldt anden indkomst kun beskattes i det land, hvor personen er hjemmehørende. Dette betyder, at hvis konsulenten mv. er hjemmehørende i et aftaleland, kan Danmark - uanset bestemmelsen om konsulenthonorarer - i reglen kun beskatte vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der er udført her i landet, eller indkomst ved frit erhverv, der kan henføres til et fast sted her i landet. Se OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Se også

- [C.D.8.10.8](#) om udenlandske selskabers begrænsede skattepligt af konsulenthonorarer
- [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14
- [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15
- [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentare
Højesteretsdomme		
TfS 1998, 354 HR	En skatteydere fulde skattepligt var ophørt i forbindelse med udrejse til England. Skatteyderen ejede halvdelen af aktiekapitalen i et dansk selskab, som han udførte arbejde for i England. Vederlaget herfor ansås for omfattet af KSL § 43 , stk. 2, litra i (nu KSL § 2 , stk. 1, nr. 7.)	
Byretsdomme		
R ▶ SKM2024.528.B ◀	▶ En skatteyder oppebar efter ophøret af sin fulde skattepligt til Danmark en række honorarer fra sine danske selskaber. Sagen angik, om skatteyderen var begrænset skattepligtig af honorarerne efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 7, der omhandler indkomst i form af vederlag fra en virksomhed som "rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for virksomheden". Retten fandt, at den samlede indkomst på 4.733.000 kr. var omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 7, jf. stk. 8. ◀	
Skatterådet		
SKM2020.296.SR	I forbindelse med at en direktør og eneanpartshaver A i et dansk selskab flyttede til udlandet, ønskedes det afklaret, i hvilket omfang selskabet og direktøren fortsat var skattepligtige til Danmark. Skatterådet bekræftede, at selskabet ville bevare den fulde skattepligt til Danmark, men at selskabets aktivitet efter A's flytning ville blive anset for at udgøre et fast driftssted i udlandet. Selskabet kunne også anses for at have ledelsens sæde i udlandet.	

	Skatterådet bekræftede endvidere, at A's fulde skattepligt fortsat ville anses for ophørt, når A udførte arbejde for selskabet fra sin bopæl i udlandet. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at A ikke ville være begrænset skattepligtig til Danmark af løn og honorarer udbetalt af selskabet for arbejde udført fra udlandet, men efter den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst ville Danmark ikke have beskatningsretten til disse indtægter. Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at A ikke ville være begrænset skattepligtig til Danmark af løn og honorarer udbetalt af andre danske eller udenlandske arbejdsgivere for arbejde udført i udlandet.	
<u>SKM2010.844.SR</u>	En skatteyder, der var flyttet til Polen og drev virksomhed der, var skattepligtig efter <u>KSL § 2</u>, stk. 1, nr. 7, af regnskabsydelser mv., som skatteyderen gennem sin polske virksomhed leverede til et dansk selskab, som skatteyderen havde rådighed over. Det fulgte imidlertid af artikel 7, stk. 1, i den dansk-polske DBO, at beskatningsretten til erhvervsindkomsten udelukkende tilfalder Polen, når virksomheden anses for hjemmehørende i Polen.	

C.F.3.1.9 Royalty

Indhold

Dette afsnit handler om royalty, der er begrænset skattepligtigt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 8.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Anvendelsesområde
- Definition
- Know-how
- Teknisk assistance
- Royaltyskat
- Betydningen af DBO'erne
- Ansøgning om bortfald eller nedsættelse af royaltyskat
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Den begrænsede skattepligt omfatter personer, der uden at være skattepligtige efter KSL § 1, erhverver royalty hidrørende fra kilder her i landet. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 8.

Anvendelsesområde

Skattepligten omfatter ikke det tilfælde, hvor royaltyen udbetales af et fast driftssted, som en dansk person har i udlandet, når royaltyen betales for det faste driftssteds egen anvendelse af den udenlandske royaltymodtagers eneret.

Omvendt skal der indeholdes royaltyskat, selvom betalingen foretages af et fast driftssted, som en dansk person har i udlandet, hvis royaltyen betales for anvendelse af den udenlandske royaltymodtagers eneret ved virksomhed her i landet.

Hvis royaltymodtageren er en person, som er hjemmehørende i udlandet, men som ejer en virksomhed med fast driftssted her i landet, indgår royaltyen ved opgørelsen af det fast driftsstedes overskud, som er omfattet af begrænset skattepligt efter reglerne i [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4.

Definition

Til royalty henregnes betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelse af eller retten til at anvende ethvert:

- Patent
- Varemærke
- Mønster eller model
- Hemmelig formel eller fremstillingsmetode
- Knowhow (oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer)

Se [KSL § 65 C](#), stk. 4.

Det er uden betydning, om betalingen sker løbende, eller om der er tale om et engangsbeløb.

Royalty omfatter kun vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende de nævnte rettigheder.

Royaltyen omfatter ikke indtægter ved salg af de nævnte rettigheder. Betaling for køb af patenter, varemærker mv. er således ikke omfattet af royaltybeskatningen. Betaling for køb af efterforskningsdata i tilknytning til kulbrinteindvinding er heller ikke omfattet af reglerne.

Indkomst ved udleje (leasing) af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr (som fx biler, containere, edb-anlæg og kontorudstyr) er heller ikke omfattet af indeholdelsespligten.

Forholdet til OECD's modeloverenskomst

Definitionen af royalty svarer delvist til den definition af royalty, som findes i OECD's modeloverenskomst artikel 12.

[KSL § 65 C](#), stk. 4, omfatter dog ikke vederlag for anvendelse af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde. Reglerne omfatter således ikke forfatterroyalty og royalty for brug af musik, spillefilm, video mv.

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12.

Know-how

I definitionen af royalty omfattes know-how.

Som know-how anses al uafsløret teknisk information, uanset om den er egnet for patentering eller ej, som er nødvendig for den industrielle genfremstilling af et produkt eller en proces direkte og under samme betingelser. Know-how udgør det, som en producent ikke kan erfare blot ved en undersøgelse af produktet og blot en viden om det tekniske fremskridt.

I en kontrakt om know-how erklærer den ene part sig villig til at dele oplysninger med den anden part om sin særlige viden og erfaring, som forbliver uafsløret for offentligheden således, at denne kan udnyttes til egen fordel. Betalingen for ydelse af know-how er derfor omfattet af royaltybeskatningen, og der skal indeholdes royaltyskat.

Teknisk assistance

Udenfor begrebet know-how falder kontrakter om levering af tjenesteydelser, hvor en af parterne selv påtager sig at benytte sit fags sædvanlige færdigheder til fordel for den anden part.

I mange tilfælde dækker kontrakter både over know-how og ydelse af teknisk assistance. Der kan fx være tale om udførelse af specifikke arbejdsydelser i forbindelse med det konkrete projekt for at sikre, at maskiner mv. kan fungere optimalt, når der tages hensyn til den enkelte kundes forhold.

Vederlaget for sådan en almindelig teknisk assistance er ikke omfattet af royaltydefinitionen. Vederlaget kan kun beskattes i Danmark, hvis den udenlandske kontraktshaver har en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, og ydelsen af den tekniske assistance er knyttet til denne virksomhed.

På grund af de oplysninger som en sådan kontrakt indeholder, må det aftalte vederlag fordeles på de forskellige ydelser, som vederlaget dækker, så hver del af vederlaget i kontrakten bliver korrekt beskattet.

Royaltyskat

Royaltyskatten er en endelig skat og udgør 22 pct. af royaltybeløbet. Se [KSL § 2](#), stk. 12.

Royaltyskatten er en bruttoskat, fordi royaltymodtageren ikke får fradrag for udgifter, fx i forbindelse med erhvervelsen af den rettighed, som royaltyindtægten er knyttet til, eller underskud ved anden begrænset skattepligtig virksomhed. Der indrømmes heller ikke personfradrag ved skatteberegningen.

Betalingen af skatten sker samtidig med, at den skattepligtige modtager royaltyen, og der skal ikke ske forskudsregistrering. De udenlandske royaltymodtagere skal derfor ikke indgive selvangivelse.

Betydningen af DBO'erne

Selv om Danmark har intern dansk hjemmel til at beskatte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 8, kan beskatningsretten være tillagt et andet land.

Hvis personen er bosiddende i et land, som Danmark har en DBO med, vil retten til at beskatte indkomsten afhænge af bestemmelserne i den pågældende DBO. Har Danmark ikke indgået en DBO med det pågældende land, kan Danmark altid beskatte.

Danmark har i en række DBO'er aftalt, at det land, hvor royaltybeløbet kommer fra (kildelandet), enten slet ikke eller kun i begrænset omfang kan beskatte royaltybetalinger til modtagere, som er hjemmehørende i det andet land (bopælslandet). Se OECD's modeloverenskomst artikel 12.

I sådanne tilfælde må bruttoskatten på 22 pct. bortfalde eller nedsættes i overensstemmelse med reglerne i overenskomsten, hvis der foreligger dokumentation for skattepligt i det andet land.

Der er mulighed for at fastsætte regler om, at der i disse tilfælde slet ikke skal foretages indeholdelse eller kun skal foretages indeholdelse med en sats, der er lavere end 22 pct. Se [KSL § 65 C](#), stk. 2.

Se også

- [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Ansøgning om bortfald eller nedsættelse af royaltyskat

I nogle DBO'er findes der regler om, at Danmarks afkald på eller begrænsning af retten til at beskatte betalinger fra kilder her i landet til modtagere i den anden stat kun gælder, hvis modtageren dokumenterer, at betalingen er skattepligtig i den anden stat. I modsat fald har Danmark en subsidær beskatningsret.

Sådanne regler findes fx i overenskomsten med Irland (artikel 23) og Storbritannien (artikel 28). I disse tilfælde må modtageren, der efter de nævnte artikler i DBO'erne gælder for fysiske personer, dokumentere, at betingelsen for Danmarks afkald eller begrænsning af beskatningsretten er opfyldt.

Eksempel

For royaltybeløb der betales til personer i Storbritannien, er det en betingelse for bortfald eller begrænsning af indeholdelsespligten, at royaltymodtageren dokumenterer, at beløbet er overført til eller modtaget i Storbritannien, hvilket er en betingelse for beskatning dér. Se artikel 28 i den dansk-engelske DBO, som fremgår af BEK af protokol af 15. oktober 1996 om ændring af DBO'en mellem Danmark og Det Forende Kongerige Storbritannien og Nordirland (BKI af 31/07/1997).

Beskatningsretten til royalties mv.

Om beskatningsretten til royalties mv. og tilbagebetaling af dansk royaltyskat mv. Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3.](#)

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
<u>SKM2007.221.</u> <u>SR</u>	Et dansk selskab skulle ikke indeholde skat af royalty til en statslig spansk institution, da der ikke i dansk skattelovgivning er hjemmel til at beskatte udenlandske statslige organer, der ikke er organiseret som et aktie- eller anpartsselskab eller en forening mv.	

C.F.3.1.10 Pensioner

Indhold

Dette afsnit handler om pension mv., der er begrænset skattepligtigt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 9 og 10.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Anvendelsesområde
- Betydningen af DBO'erne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Den begrænsede skattepligt omfatter personer, der uden at være skattepligtige efter [KSL § 1](#), erhverver indkomst i form af:

- udbetalinger efter [PBL § 20](#), stk. 1 og 2
- udbetalinger efter [PBL § 46](#), stk. 1
- kontante udbetalinger af efterlønsbidrag efter [PBL § 49 A](#), stk. 3 og 5
- kontante tilbagebetalinger af fleksydelsesbidrag efter [PBL § 49 B](#), stk. 3 og 5
- pensioner i henhold til udækkede pensionstilsagn, der ikke er omfattet af PBL
- sum til afløsning af pensionstilsagn, der ikke er omfattet af PBL

- pensioner, rådighedsløn og lignende ydelser i sammenhæng med tidligere tjenesteforhold
- pensioner, rådighedsløn og lignende ydelser i sammenhæng med tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, herunder kommunale bestyrelser mv. regionsråd, folketing, udvalg, kommissioner, råd og lignende

Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 9 og 10.

Anvendelsesområde

De skattepligtige udbetalinger i [PBL § 20](#), stk. 1 og 2, er bl.a.:

- pensionsordninger med løbende udbetalinger
- udbetalinger fra rateforsikringer eller rateopsparing i pensionsøjemed
- udbetalinger fra indeksordninger
- udbetalinger fra en ordning, der er udloddet til en fraskilt/frasepareret ægtefælle
- udbetalinger fra en kapitalforsikring

Vederlag for afløsning af pensionstilsagn, der ikke er afdækket i et pensionsinstitut, er omfattet af den begrænsede skattepligt. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 10 og [LL § 7 O](#), stk. 1, nr. 3.

Bestemmelsen omfatter pensionsordninger til direktører og andre ledende medarbejdere, som ikke kræves afdækket efter lov om tilsyn med firmapensionskasser.

Skattepligten omfatter også udbetalinger, der hidrører fra bonus, renter og salgsavancer. Se [PBL § 46](#), stk. 1.

Bonus forekommer typisk i forsikringsordninger, men kan også forekomme i pensionskasseordninger. Renter og salgsavancer forekommer typisk i opsparingsordninger i pengeinstitutter.

Kontante udbetalinger af bidrag til efterlønsordningen og tilbagebetalinger af bidrag til fleksydelsesordningen er omfattet af skattepligten. Se [PBL § 49 A](#), stk. 3, og [PBL § 49 B](#), stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.A.10.4.1](#) om ordninger med eller uden fradragsret for bidrag og [C.A.4.1.11](#) om fradrag for arbejdsmarkedsbidrag.

Skattepligten omfatter også overførsel af indbetalte efterlønsbidrag og fleksydelsesbidrag til en udenlandsk pensionsordning, der ikke er godkendt af Skattestyrelsen. Se [PBL § 49 A](#), stk. 5, og [PBL § 49 B](#), stk. 5.

Det er uden betydning, om det tjenesteforhold, som pensionen har sammenhæng med, er arbejde, der har været udført i Danmark eller i udlandet. Se skd. 15, s. 13.

Bestemmelsen i [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 10, omfatter ministerpensioner og folketingspensioner.

Folkepension er omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 11. Se afsnit [C.F.3.1.11](#) om begrænset skattepligt af sociale ydelser mv.

Betydningen af DBO'erne

Selv om Danmark har intern dansk hjemmel til at beskatte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, kan beskatningsretten være tillagt et andet land.

Hvis personen er bosiddende i et land, som Danmark har en DBO med, vil retten til at beskatte indkomsten afhænge af bestemmelserne i den pågældende DBO. Har Danmark ikke indgået en DBO med det pågældende land, kan Danmark altid beskatte.

Pensioner, der har forbindelse til offentligt erhverv, er omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 19. Se OECD's modeloverenskomst artikel 19, stk. 2, litra a.

Pensioner, der ikke har forbindelse til offentligt erhverv, er omfattet af OECD's modeloverenskomstens artikel 18. Se OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Ved opsigelse af DBO'erne med Frankrig og Spanien er der visse overgangsbestemmelser om beskatningsretten til pensioner. Se [SKM2008.530.SKAT](#). Se også [SKM2022.136.SKTST](#).

Se også

- [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18
- [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19
- [C.F.9.2.6.4](#) om overgangsbestemmelserne for Frankrig
- [C.F.9.2.18.13](#) om overgangsbestemmelserne for Spanien
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2003.397.ØLR	Artikel 19 i den nu ophævede dansk-spanske DBO (svarende til artikel 19 i OECD's modeloverenskomst) skulle fortolkes således, at retten til beskatning af folketingspension tilkommer Danmark. Retten lagde vægt på bestemmelsens ordlyd sammenholdt med bestemmelsens formål, som er at udvise gensidig respekt mellem suveræne stater. Den pågældende ansås for begrænset skattepligtig af folketingspensionen, jf. den tidligere bestemmelse i KSL § 2 , stk. 1, litra b, (nu KSL § 2 , stk. 1, nr. 10).	Folketingspension
Landsskatteretskendelser		
SKM2009.217.LSR	En person, der var udrejst til New Zealand havde (ved en fejl) fået SKATs accept af, at der ikke skulle betales skat af udbetalinger fra danske indekskontrakter. SKAT traf en ny afgørelse om, at indekskontrakterne var omfattet af den begrænsede skattepligt og kontrakterne, der ikke var led i en arbejdsgiverordning, var omfattet af den dansk-new zealandske DBO artikel 21. Landsskatteretten besluttede at beskatningen kun kunne gennemføres for 2006 og frem.	Indekskontrakter
Skatterådet		
SKM2017.651.SR	En person, der boede og var skattepligtig til Tyskland, havde haft bortseelsesret for indbetalinger på en pensionsordning i Danmark i indbetalingsperioden. Pensionen var derfor skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 9, og PBL § 20. Efter den dansk-tyske DBO, artikel 18, stk. 4, kunne Danmark som kildeland beskatte udbetalinger, da spørger tidligere havde været hjemmehørende i Danmark.	
SKM2008.834.SR	Pensionsordninger, som Danmark kunne beskatte efter nationale regler, jf. PBL § 20, og som derfor var omfattet af KSL § 2 , stk. 1, nr. 9, ville kunne beskattes i Danmark efter opsigelsen af den dansk-franske DBO.	Opsigelse af DBO med Frankrig
SKM2008.755.SR	Beløb, som blev udbetalt til en tidligere pilot, der var bosat på Malta, blev anset for en invalidepension og ikke som en såkaldt certifikat-tabsforsikring. Pensionen var omfattet af den begrænsede skattepligt og Danmark havde beskatningsretten til pensionen.	Invalidepension

Andre afgørelser		
<u>SKM2008.530.SK</u> <u>AT</u>	Meddelelse om opsigelse af DBO med Frankrig og Spanien. Opsigelsen har virkning fra den 1. januar 2009. Meddelelsen omhandler bl.a. spørgsmål om beskatning af efterløn og pension og om fritagelse af beskatning heraf.	
Skd.15.13	Registrering for indeholdelsespligt gælder uanset om det tjenesteforhold, som pensionen har sammenhæng med, vedrører arbejde, der har været udført i Danmark eller i udlandet.	

C.F.3.1.11 Sociale ydelser mv.

Indhold

Dette afsnit handler om indkomst fra sociale ydelser mv., der er begrænset skattepligtigt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 11 - 29.

Afsnittet indeholder:

- Reglerne
- Folkepension mv.
- Sygedagpenge og lignende
- Arbejdsløshedsdagpenge mv.
- SU og lignende
- Betydningen af DBO'erne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Reglerne

Den begrænsede skattepligt efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 11-29, omfatter personer, der uden at være skattepligtige efter [KSL § 1](#), erhverver indkomst i form af:

- udbetaling af pensionsopsparing eller pension og andre sociale ydelser, der ville være skattepligtig for en person omfattet af fuld skattepligt (nr. 11)
- arbejdsløshedsdagpenge, sygedagpenge, barselsdagpenge og andre ydelser, som træder i stedet for lønindkomst, og som ville være skattepligtige for en fuldt skattepligtig person (nr. 12)
- stipendier, der udbetales efter lov om statens uddannelsesstøtte (nr. 13)
- skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (SVU), der udbetales til uddannelsessøgende (nr. 14)
- skattepligtig elevstøtte m.m. (nr. 15)
- skoleydelse, der udbetales af produktionsskoler i henhold til lov om produktionsskoler og skoleydelse, der udbetales i henhold til § 47 i lov om institutioner for forberedende grunduddannelse (nr. 16)
- skolepraktikydelse, der ydes til elever (nr. 17)
- godtgørelse i henhold til arbejdsgivernes elevrefusion (nr. 18)
- skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (VUS) til uddannelsessøgende (nr. 19)
- elevstøtte, der ydes efter lov om brobygningsforløb til ungdomsuddannelse (nr. 20)
- skoleydelse (nr. 21)

- tilskud, som ph.d.-studerende modtager fra stipendiegiver til afholdelse af rejseudgifter til studierejser i Danmark og i udlandet, herunder den godskrevne værdi af billetter og lign., når ydelsen berettiger den ph.d.-studerende til supplerende ph.d.-stipendium (nr. 22)
- godtgørelse ved deltagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse (nr. 23)
- skattepligtig del af tilskudsbevillinger til forskning, der administreres af forskningsstyrelsen (nr. 24)
- stipendium til dækning af leveomkostninger efter universitetsloven (nr. 25)
- stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om stipendier til visse udenlandske studerende ved korte og mellemlange videregående uddannelser (loven er erstattet af lov om friplads og stipendium til visse udenlandske studerende ved erhvervsakademiuddannelser og professionsbacheloruddannelser) (nr. 26)
- vederlag til domsmænd og nævninge ved domstolene (nr. 27)

Pension og andre sociale ydelser

Skattepligten omfatter udbetaling af pensionsopsparing eller pension og andre sociale ydelser, der er skattepligtig for en person, der er omfattet af fuld skattepligt, herunder:

- folkepension
- førtidspension
- seniorpension
- visse udbetalinger fra Arbejdsmarkedets Tillægspension (ATP)
- udbetalinger af førtidspension til førtidspensionister, der modtog førtidspension før den 1. januar 2003, udbetalinger af førtidspension, som efterfølgende blev reguleret særskilt i lov om højeste, mellemste, forhøjet almindelig og almindelig førtidspension mv. og derefter i lov om social pension
- skattepligtige løbende ydelser i henhold til lov om social pension, lov om delpension, lov om social service og lov om aktiv socialpolitik
- fleksydelse

Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 11, 1. pkt.

Skattepligten omfatter ikke udbetalinger efter [PBL § 53 A](#), stk. 5. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 11, 2. pkt.

Sociale ydelser, der er fritaget for beskatning efter [LL § 7](#) som fx invaliditetsydelse, personlige tillæg, bistands- og plejetillæg, er ikke omfattet af bestemmelsen.

Sygedagpenge og lignende

Skattepligten omfatter forskellige ydelser, der træder i stedet for løn, og som er skattepligtig for en person, der er omfattet af fuld skattepligt, herunder:

- ydelser, der udbetales af en arbejdsløshedskasse efter lov om arbejdsløshedsforsikring mv.
- sygedagpenge og andre ydelser, der træder i stedet for lønindkomst eller indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, jf. [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4, og som er skattepligtig for en fuldt skattepligtig person
- efterløn
- strejke- og lockoutgodtgørelser
- dagpenge efter loven om dagpenge ved sygdom og fødsel

- børnepasningsorlovsydelser
- seniorydelser
- løn, der udbetales af en arbejdsgiver under lønmodtagerens fravær fra arbejdet på grund af sygdom, graviditet eller barsel og adoption
- forskellige skattepligtige erstatningsydelser som nævnt i [kildeskattebekendtgørelsens § 19](#)

Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 12.

Selvstændige erhvervsdrivende

Selvstændigt erhvervsdrivende med fast driftssted i Danmark, der er socialt sikrede her i landet, og derfor kan modtage sygedagpenge og lignende ydelser, bliver begrænset skattepligtige heraf.

Lån eller skattepligtig ydelse?

Hvis en arbejdsløshedskasse yder lån til konfliktramte medlemmer, må der foretages en konkret vurdering af, om der reelt foreligger et låneforhold.

SU og lignende

Stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte er omfattet af den begrænsede skattepligt. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 13.

Se omvendt [SKM2018.15.SR](#), hvor udenlandske studerende, der månedligt modtog stipendium fra Erasmus-programmet, ikke var begrænset skattepligtige af stipendiet.

► Grænsegænger aftale med Sverige (Øresunds aftalen)

Efter artikel 4 i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) kan Danmark beskatte danske stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte der udbetales til personer, der er hjemmehørende i Sverige. Se [lov nr. 1176 af 19. november 2024](#) om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål.

Se også

Se også afsnit [C.F.9.2.14.8.2.1](#) om forholdet mellem den fælles nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 22, og grænsegænger aftalen, artikel 4. ◀

Produktionsskoler og institutioner for forberedende grunduddannelse

Skattepligten omfatter skoleydelse, der udbetales i henhold til lov om produktionsskoler og skoleydelse der fra den 1. august 2019 udbetales i henhold til § 47 i lov om institutioner for forberedende grunduddannelse.

Skattepligten omfatter også ydelser, der udbetales som supplement til skoleydelsen i henhold til lov om institutioner for forberedende grunduddannelse, herunder forsørgertillæg.

Se KSL § 2, stk. 1, nr. 16.

Betydningen af DBO'erne

Selvom Danmark har intern dansk hjemmel til at beskatte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 11-29, kan beskatningsretten være tillagt et andet land.

Hvis personen er bosiddende i et land, som Danmark har en DBO med, vil retten til at beskatte indkomsten afhænge af bestemmelserne i den pågældende DBO. Har Danmark ikke indgået en DBO med det pågældende land, kan Danmark altid beskatte.

OECD's modeloverenskomst indeholder ikke særlige bestemmelser om beskatning af sociale ydelser eller andre offentlige ydelser, der udbetales til en person, som i en DBO er hjemmehørende i et andet land. I nyere DBO'er tillægges kildelandet ofte ret til at beskatte sociale ydelser i bred forstand (navnlig i artikel 17 eller 18). I andre tilfælde er der behov for at få afgrænset, hvad der forstås ved sociale ydelser i forhold til DBO'en.

Er sociale ydelser ikke omtalt i den enkelte DBO, behandles den efter reglerne om anden indkomst på samme måde som efter artikel 21 i modeloverenskomsten. Det indebærer, at bopælslandet har beskatningsretten. Se [SKM2011.254.SKAT](#).

Se også

- [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17
- [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18
- [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentare
Højesteretsdomme		
SKM2003.90.HR	Folkepension ansås for en social pension, der er omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark. Sociale pensioner, som udbetales af Danmark til en person, som er bosat i Tyskland, ifølge DBO'en artikel 18, stk. 2, skal beskattes i Danmark. Artikel 18, stk. 4, vedrører efter sin ordlyd private pensioner og ikke sociale pensioner.	
Landsretsdomme		
SKM2008.679.VLR	Løn under barsel blev anset som omfattet af den begrænsede skattepligt i henhold til KSL § 2 , stk. 1, litra b, jf. § 43, stk. 2, litra g, jf. kildeskattebekendtgørelsens § 20, nr. 7. (Ydelser i forbindelse med barselsorlov er omfattet af den nugældende KSL § 2 , stk. 1, nr. 12.) Ifølge DBO med USA tilkom beskatningsretten Danmark som kildeland, jf. art. 19. Af disse grunde var lønnen med rette beskattet i Danmark. Ydelser ved barselsorlov.	
SKM2007.123.ØLR	En erstatning til besættelsestidens ofre (årlige udbetaling) blev anset for omfattet af KSL § 2 , stk. 1, litra b, jf. § 43 , stk. 2 (nu KSL § 2 , stk. 1, nr. 11). Da invalideerstatningen var en social ydelse efter DBO artikel 18, skulle den beskattes i Danmark. Ydelsen ville have været skattefri i Sverige, hvor skatteyder boede.	
TfS 2000, 543 ØLR	Sagsøgeren, der i en årrække havde været bosiddende i Nigeria, og siden Thailand, blev anset for begrænset skattepligtig af sine pensionsudbetalinger fra PFA pension. En skattefritagelseserklæring havde ikke givet skatteyder en retsbeskyttet forventning om opnåelse af skattefrihed.	
Landsskatteretten		
SKM2019.33.LSR	Landsskatteretten fandt, at der for en klager, der var fuld skattepligtig til USA, ikke skulle foretages skatetræk af udbetaling af beløb til klageren fra Det Frie Forskningsråd. Landsskatteretten fandt således, at beløbet ikke var vederlag for udførelse af hverv for den danske stat omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, men anden indkomst omfattet af artikel 21, og at USA som bopælsstat havde beskatningsretten til indkomsten.	
Skatterådet		
SKM2019.561.S	Spørger modtog et studielegat fra Danmarks Frie Forskningsfond til	

Legatet var omfattet af begrænset skattepligt her til landet. Den del af legatet, der anvendtes til dækning af "driftsomkostninger", var skattefri i henhold til ligningslovens § 7 K, mens den del, der anvendtes til dækning af "private udgifter", ikke var omfattet af skattefriheden efter denne bestemmelse.

Det fulgte af artikel 21 (anden indkomst) i DBO mellem Danmark og Canada, at begge stater kunne beskatte legatet. Eventuel dobbeltbeskatning ville blive lempet efter artikel 23 (credit).

SKM2018.15.SR

Udenlandske studerende, der månedligt modtog stipendium fra Erasmus programmet, var ikke begrænset skattepligtige af stipendiet.

C.F.3.1.12 Skibs- og flybesætninger

Indhold

Dette afsnit handler om begrænset skattepligt af indkomster optjent om bord på skibe og luftfartøjer mv.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Hjemsted i Danmark
- Arbejde udført i tilknytning til arbejde om bord på skibe og fly
- Særligt vedrørende skibe
- Beskatningsretten i forhold til DBO
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Reglerne om begrænset skattepligt på lønindtægt gælder også for arbejde i tjenesteforhold udført om bord på skib eller fly med hjemsted her i landet eller for arbejde udført i tilknytning hertil. Se [KSL § 2](#), stk. 2.

Skib eller fly, der har hjemsted på Færøerne, i Grønland eller i udlandet, sidestilles med skibe og fly med hjemsted i Danmark, hvis det uden besætning overtages til befragtning af et dansk rederi eller luftfartsselskab.

Foretages der indeholdelse af skat efter [SØBL § 9](#), stk. 1, indrømmes der ikke fradrag for udgifter ved indkomstopgørelsen. Indkomstopgørelsen er endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat efter [SØBL § 9](#), stk. 1, og betaling af arbejdsmarkedsbidrag.

Reglen gælder også for dødsboer. Se [KSL § 2](#), stk. 2.

Det er uden betydning for skattepligten, om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

Bestemmelsen omfatter alle former for vederlag herunder alle former for skattepligtige personalegoder. Se afsnit [C.F.3.1.2](#) om begrænset skattepligt af lønindtægt.

Hjemsted i Danmark

Et skib/luftfartøj har hjemsted i Danmark, når det er registreret her i landet.

Bare Boat

Tilsvarende har skibe og fly med hjemsted på Færøerne, i Grønland eller i udlandet, hjemsted her i landet, hvis det uden besætning overtages til befragtning af (eller sælges til) dansk rederi eller luftfartsselskab.

Omvendt vil et skib eller fly, der er registreret med hjemsted i Danmark, ikke have hjemsted her, hvis skibet eller flyet uden besætning er overtaget til befragtning af en udenlandsk virksomhed.

Betingelsen for, at et skib eller fly er overtaget uden besætning, er, at der ikke med skibet eller flyet medfølger personer, der er i et ansættelsesforhold til bortforpagteren.

Arbejde udført i tilknytning til arbejde om bord på skibe og fly

Det fremgår af bestemmelsen, at skattepligten også omfatter vederlag for arbejde udført i tilknytning til besætningsmedlemmets primære opgaver om bord på dansk skib eller dansk fly. Fx gælder dette en flybesætnings opgaver på landjorden i tilknytning til arbejdet ombord. Se [SKM2006.483.HR.](#)

Særligt vedrørende skibe

Søfolk, der sejler udenfor Danmark, kan være omfattet af den begrænsede skattepligt efter bestemmelsen.

Hvis skibet kan defineres som et dansk skib uden for begrænset fart efter [SØBL § 2](#), medfører [SØBL § 9](#), at den begrænsede skattepligt opgøres som en bruttobeskatning på 30 pct. af A-indkomst omfattet af [KSL § 43](#), stk. 1.

Dansk internationalt Skibsregister

Der svares ikke skat af lønindkomst erhvervet ved arbejde udført om bord på et dansk skib, som er registreret i Dansk internationalt Skibsregister (DIS), og som anvendes til formål, som er omfattet af tonnageskatteloven.

Beskatningsretten i forhold til DBO'erne

Selvom Danmark har intern dansk hjemmel til at beskatte efter [KSL § 2](#), stk. 2, kan beskatningsretten være tillagt et andet land.

Hvis personen er bosiddende i et land, som Danmark har en DBO med, vil retten til at beskatte indkomsten afhænge af bestemmelserne i den pågældende DBO. Se under de enkelte landes DBO'er i afsnit [C.F.9.2](#).

Har Danmark ikke har indgået en DBO med det pågældende land, kan Danmark altid beskatte.

Hvis Danmark ikke har indgået en DBO med det pågældende land, bliver en person beskattet af vederlaget for arbejde, der udføres om bord på danske skibe og fly. Se TfS 1993, 475 DEP, hvor Skatteministeriet udtalte, at en person, der var hjemmehørende i Monaco, skulle beskattes i Danmark af vederlag for arbejde udført på dansk registrerede fly.

Se også

- [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
-----------	----------------------	------------------------

Højesteretsdomme		
<u>SKM2006.483.HR</u>	Sagen vedrørte to piloter, der havde lønindtægt fra fly med hjemsted i Danmark. Retten fastslår, at <u>KSL § 2</u> , stk. 1, litra a (nu <u>KSL § 2</u> , stk. 1, nr. 1), sammenholdt med litra j (nu stk. 2) om arbejde udført om bord på skibe med hjemsted her i landet - skal forstås således, at der skal ske en funktionel afgrænsning, så skattepligten omfatter vederlag til et besætningsmedlem både for tjenesteopgaver, som udføres om bord på fly med hjemsted i Danmark, og tjeneste opgaver, der udføres på landjorden, men i tilknytning til besætningsmedlemmets primære tjenesteopgave om bord på flyet.	
TfS 1998, 263 HR	Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i en højesteretssag om begrænset skattepligt af vederlag for tjeneste på skibe, der blev anvendt i international trafik. Den pågældende var ansat i et datterselskab i Miami, der blev anset for at udøve den daglige ledelse og den pågældende kunne derfor ikke beskattes i Danmark.	Afgørelsen er kommenteret af Skatteministeriet i TfS 1998, 265
Landsskatteretsdomme		
<u>SKM2024.87.LSR</u>	To i Panama registrerede skibe var ejet af et dansk rederi. Landsskatteretten fandt, at rederiet måtte anses for at have overtaget skibene til befragtning af fiskere, og at rederiets erhvervelse af skibene måtte sidestilles med køb af et aktiv. Det forhold, at flere af de tidligere ansatte sømænd fortsat arbejdede på skibene efter rederiets erhvervelse heraf, kunne ikke indebære, at skibene var erhvervet med besætning. Sømændene måtte derimod anses for sideløbende med købet af skibene for at være tilbudt ansættelse i det danske rederi. Rederiet havde endvidere efter erhvervelsen af skibene haft ansvaret for skibenes bemanning, vedligeholdelse og udstyr, ligesom rederiet havde påtaget sig hele den økonomiske risiko for driften. Landsskatteretten fandt herefter, at skibene var erhvervet af rederiet uden besætning, hvorfor skibene skulle sidestilles med et skib med hjemsted her i landet efter kildeskattelovens § 2, stk. 2, 2. pkt., og hvorfor de udenlandske sømænd var begrænset skattepligtige til Danmark.	Landsskatterettens afgørelse er indbragt for domstolene.

C.F.3.1.13 Begrænset skattepligt efter kulbrinteskatteloven

Indhold

Dette afsnit handler om begrænset skattepligt af indkomster optjent i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Administration af regel
- Valg og omvalg
- Betydningen af DBO'erne
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Personer, der har indtægt i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter på dansk område og dertil knyttet virksomhed, er skattepligtige til Danmark. Se **KULBRL § 3**, sammenholdt med **KULBRL § 1**.

For disse personer indebærer kulbrinteskatteloven derfor en (territorial) udvidelse af den subjektive skattepligt.

Administration af regel

I det omfang personer, der har indtægt ved erhvervsvirksomhed knyttet til den danske kulbrinteaktivitet, ikke tillige er skattepligtige efter [KSL §§ 1](#) eller 2, foretager Skattestyrelsen:

- skatteansættelse
- beregning og
- opkrævning af skatter, der pålignes efter kulbrinteskatteloven

Det samme gælder for personer, som ikke er omfattet af [KSL § 1](#), og som i forbindelse med virksomhed knyttet til den danske kulbrinteaktivitet arbejder for en arbejdsgiver uden hjemting her i landet. Disse personer svarer som udgangspunkt en endelig skat med 30 pct. af indtægt, der er omfattet af kulbrinteskatteloven. Se [KULBRL § 21](#), stk. 2, 1. pkt.

For andre personer, der udfører virksomhed knyttet til den danske kulbrinteaktivitet, og som også er skattepligtig efter [KSL §§ 1](#) og 2, gælder der ingen særlige regler i kulbrinteskatteloven med hensyn til ansættelse, beregning og opkrævning af skatter.

Valg og omvalg

Den kulbrintebeskattede arbejdstager kan vælge at blive beskattet som en almindelig begrænset skattepligtig lønmodtager efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, med pligt til at indgive oplysningsskema. Valget skal i så fald træffes senest den 1. maj i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres til og med den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Se [KULBRL § 21](#), stk. 2, 3. pkt.

Betydningen af DBO'erne

Vederlag for personligt arbejde, der er omfattet efter kulbrinteskatteloven, kan beskattes i Danmark, hvis den konkrete DBO indeholder en bestemmelse om kulbrintevirksomhed, der giver kildelandet beskatningsretten til løn i forbindelse med virksomhed ud for kysten i en af staterne i forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af havbunden og dens undergrund og de deri værende naturforekomster.

I mangel af en kulbrintebestemmelse i DBO'en beskattes indkomsten efter bestemmelsen om indkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold. Hvis DBO'en følger OECD modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1 og 2, har Danmark som kildeland ikke beskatningsretten til lønnen, hvis:

- personens ophold i Danmark ikke overstiger 183 dage i nogen 12 måneders periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår, og
- vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i Danmark, og
- vederlaget ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i Danmark

Bemærk

Bestemmelserne i de enkelte DBO'er kan afvige en del fra OECD's modeloverenskomst. Se [SKM2023.49.LSR](#).

Danmark er ikke begrænset i sine muligheder for at beskatte personer, der modtager vederlag for personligt arbejde, der er omfattet af kulbrinteskatteloven, hvis personen er hjemmehørende i et land, som Danmark ikke har indgået en DBO med.

Se også

- [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 1 og 2
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2023.49.LSR	Landsskatteretten fandt, at KULBRL fandt anvendelse i de omhandlede tilfælde, hvor et selskabs aktivitet bestod i at stille fartøj med bemanning til rådighed til brug for seismiske undersøgelser på den danske kontinentalsokkel. Det ansås herved ikke for afgørende, at det af selskabet indsamlede materiale efter det oplyste ikke endte med at blive anvendt til udvinding af olie og gas. Landsskatteretten fandt herefter, at der var intern hjemmel i national lovgivning til at beskatte selskabets ansatte, der var bosiddende i henholdsvis Ukraine, Rusland, Sydafrika og Filippinerne. Spørgsmålet var herefter, om de ansatte hjemmehørende i de respektive lande kunne påberåbe sig den beskyttelse mod dobbeltbeskatning, der følger af de DBO'er, som Danmark har indgået med de respektive ansattes hjemlande, og som de er omfattet af. For så vidt angår medarbejdere hjemmehørende i Rusland, bemærkede Landsskatteretten, at medarbejderne alene havde opholdt sig i Danmark i 25 dage, og fordi vederlaget var betalt af en arbejdsgiver, der var hjemmehørende i Cypern, var det afgørende for, om Rusland havde beskatningsretten for arbejde udført i Danmark, om selskabet havde etableret et fast driftssted i Danmark. Retten fandt, at arbejdsgiverens aktivitet på den danske kontinentalsokkel af en varighed på 25 dage i den konkrete situation ikke var tilstrækkeligt til at kunne udgøre et fast driftssted i Danmark, hvorved Danmark ikke havde beskatningsretten til lønindkomsten i henhold til artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2. Landsskatteretten ændrede således SKATs afgørelse på dette punkt. For medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne bemærkede Landsskatteretten, at disse lande som udgangspunkt havde beskatningsretten til medarbejderens lønindkomst, da det måtte lægges til grund, at medarbejderne var skattemæssigt hjemmehørende i henholdsvis Sydafrika, Ukraine og Filippinerne. Retten bemærkede videre, at Danmark dog havde beskatningsretten for den del af lønindkomsten, der kunne henføres til arbejde udført i Danmark. Selskabet, der udbetalte lønnen til medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne, var hjemmehørende i Cypern, hvorfor Sydafrika, Ukraine og Filippinerne allerede af denne årsag ikke havde beskatningsretten efter artikel 15, stk. 2, jf. litra b. Landsskatteretten fandt herefter, at Danmark havde	

beskatningsretten til lønindkomsten optjent ved arbejde udført på den danske kontinentalsokkel for medarbejdere fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne i henhold til artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2. **Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse på dette punkt.**

C.F.3.1.14 Begrænset skattepligt efter kursgevinstloven

Kursgevinstlovens regler om beskatning af personers gevinst og tab på fordringer og gæld omfatter personer, der er skattepligtige efter kildeskatteloven, og dødsboer der er skattepligtige efter dødsboskatteloven. Se [KGL § 12](#).

Reglerne omfatter også de begrænset skattepligtige, dvs. personer der er omfattet af [KSL § 2](#).

Har en person en kursgevinst, der er skattepligtig efter kursgevinstloven, og knytter kursgevinsten sig til en virksomhed, der er omfattet af begrænset skattepligt efter [KSL § 2](#), er kursgevinsten også omfattet af den begrænsede skattepligt.

Dette kan i praksis forekomme, når personer driver virksomhed med fast driftssted her i landet og når personer ejer fast ejendom her i landet. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4 og 5.

Se også

- [C.F.3.1.5](#) om begrænset skattepligt af erhvervsvirksomhed
- [C.F.3.1.6](#) om begrænset skattepligt af fast ejendom
- [C.B.1.4.1](#) om kredsen af skattepligtige personer og dødsboer (KGL)
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

C.F.3.1.15 Begrænset skattepligt og dobbeltbeskatningsaftaler

Selv om en ydelse er omfattet af den begrænsede skattepligt i [KSL § 2](#), kan den konkrete DBO dog medføre, at ydelserne er omfattet af bopælsbeskatning, og dermed kan den interne danske beskatning ikke gøres gældende.

I nogle DBO'er er der regler om, at Danmarks afkald på eller begrænsning af retten til at beskatte betalinger fra kilder her i landet til en modtager i det andet land kun gælder, hvis modtageren dokumenterer, at betalingen medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det andet land. I disse tilfælde må modtageren dokumentere, at betingelsen for Danmarks afkald på eller begrænsning af beskatningsretten er opfyldt.

Se også

- [C.F.3.1.2](#) - [C.F.3.1.12](#) om DBO'ernes betydning for de enkelte indkomstarter
- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst

- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

C.F.3.2 Indkomstopgørelse for begrænset skattepligtige

Indhold

Dette afsnit handler om indkomstopgørelse for begrænset skattepligtige.

Afsnittet indeholder:

- Forskudsregistrering og slutligningskommune ([C.F.3.2.1](#))
- Pligt til at indgive oplysningsskema ([C.F.3.2.2](#))
- Indkomstopgørelse ([C.F.3.2.3](#))
- Skatteberegning ([C.F.3.2.4](#)).

C.F.3.2.1 Forskudsregistrering og slutligningskommune

Begrænset skattepligtige forskudsregistreres efter reglerne i kildeskattebekendtgørelsen i den kommune, hvor de anses for hjemmehørende. [BEK nr 2104 af 23/11/2021](#).

Begrænset skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, 2, 7 og 9-29, er hjemmehørende i den kommune, hvor den indeholdelsespligtiges virksomhed er beliggende.

Begrænset skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4 eller 5, er hjemmehørende i den kommune, hvori det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende, eller hvori fideikommiset har hjemsted.

Begrænset skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 2, er hjemmehørende i den kommune, hvor skibet har hjemsted. Hvis skibet ikke har hjemsted her i landet, men uden besætning overtages til befragtning af dansk rederi, er personen hjemmehørende i den kommune, hvor befragtningsvirksomheden har hjemsted.

Bemærk

Hvis flere kommuner kommer på tale, træffer Skattestyrelsen bestemmelse om, i hvilken kommune forskudsregistreringen skal ske. Se BEK nr 2104 af 23/11/2021, § 7.

Søfolk omfattet af [SØBL § 5](#), stk. 2 og § 9, stk. 1, skal ikke forskudsregistreres. Se BEK nr. 449 af 27. marts 2015, § 6.

Dette gælder også arbejdsudlejede omfattet af 30 pct. beskatning. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 3 og [KSL § 2](#), stk. 10.

Se også

Se også TfS 1997, 544 TSS om administration af reglerne om afregning og slutligningskommune for begrænset skattepligtige.

C.F.3.2.2 Pligt til at indgive oplysningsskema

Hovedregel

Begrænset skattepligtige er omfattet af pligten til at indgive oplysningsskema. Se [SKL § 1](#).

Undtagelser

Begrænset skattepligtige er fritaget for pligten til at indgive oplysningsskema, hvis der er indeholdt kildeskat ved udbetalingen, når der er tale om

- arbejdsudleje efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 3
- udbytte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 6
- royalty efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 8
- udenlandske søfolk på danske skibe, der har valgt 30 pct. beskatning efter [KSL § 2](#), stk. 2.

Bemærk

Hvis der er udbetalt royalty, skal der samtidig med indbetaling af royaltyskatten indsendes en erklæring. Se [KSL § 66 A](#).

Erklæringen ([blanket 06.013](#)) skal sendes til Skattestyrelsen.

Se også

Se også Afsnit [C.F.3.2.4](#) om skatteberegningen.

C.F.3.2.3 Indkomstopgørelse

Indhold

Dette afsnit handler om indkomstopgørelsen for personer, der er begrænset skattepligtige.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Flere indtægtsarter samtidig
- Opgørelse af indtægter
- Opgørelse af fradrag
- Opgørelse af indkomst som følge af reglerne om midlertidig begrænset skattepligt
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Ved indkomstopgørelsen medtages de indtægter, der ligger til grund for skattepligten. Se [KSL § 2](#), stk. 1.

Bemærk

Selvom der er intern dansk hjemmel til at beskatte en indtægt efter [KSL § 2](#), er det dog kun indtægter, som Danmark efter en eventuel indgået DBO kan beskatte, der skal med i indkomstopgørelsen. Det bør derfor altid undersøges, hvilket land en konkret DBO tillægger beskatningsretten til de forskellige indkomster.

Der kan kun fradrages udgifter, som vedrører disse indtægter. Se [KSL § 2](#), stk. 9, og LSRM 1973, 96.

Særligt ved fast driftssted, hvor Danmark ikke har en DBO med det andet land

Når der er en DBO, er udgangspunktet at den indkomst, der skal henføres til et fast driftssted, opgøres i overensstemmelse med KSL § 2, stk. 8, 1. pkt., og DBO'ens artikel vedrørende fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. KSL § 2, stk. 8, 1. pkt., svarer til ordlyden af artikel 7 i OECD's modeloverenskomst.

Har Danmark ikke en DBO med det andet land, skal indkomsten opgøres i overensstemmelse med KSL § 2, stk. 8, 1. pkt., og artikel 7 i OECD's modeloverenskomst. Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Se også

- [C.F.3.1.2](#) om erhvervelsestidspunktet og skattepligts indtræden
- [C.F.1.6.3](#) om indgangsværdier ved skattepligts indtræden
- [C.F.3.1](#) om hvilke indtægter der er omfattet af begrænset skattepligt efter [KSL § 2](#)
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler
- [C.F.5](#) om beskatning af grænsegængere
- [C.A.3.4.6](#) om beskatning af søfolk
- [C.D.11.11.1.1](#) om indkomst i et fast driftssted.

Flere indtægtsarter samtidig

Hvis en skatteyder er begrænset skattepligtig efter flere af bestemmelserne i [KSL § 2](#), skal der foretages en samlet opgørelse af indtægterne, med mindre skattepligten er endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat efter [KSL § 2](#), stk. 10-12.

Er indkomsten fra en af indkomstkilderne negativ, kan den fradrages i en positiv indkomst fra en anden indkomstkilde.

Eksempel

Hvis en begrænset skattepligtig ejer en fast ejendom eller erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet og i årets løb under kortvarige ophold her i landet modtager A-indkomst, skal der foretages en indkomstansættelse af erhvervs- eller ejendomsindtægten med tillæg af de A-indtægter, der er modtaget i samme periode.

Opgørelse af indtægter

Indtægt fra lønindkomst, fratrædelsesgodtgørelse mv.

Den begrænset skattepligtig omfatter lønindkomst for arbejde udført i Danmark, herunder fratrædelsesgodtgørelse, løn i opsigelsesperioden og lignende ydelser, hvis sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning.

Hvis indkomsten vedrører arbejde, der er udført både i Danmark og udenfor Danmark, omfatter den begrænsede skattepligt kun den del af indkomsten, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark.

Fratrædelsesgodtgørelse

Skattepligten omfatter fratrædelsesgodtgørelse, hvis den er erhvervet ved ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning.

Hvis ansættelsesforholdet har omfattet arbejde i såvel Danmark som i udlandet, vil skattepligten kun omfatte den forholdsmæssige del, som svarer til den indkomst, som Danmark har kunnet beskatte (den del der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark).

Eksempel

En person bosiddende i Danmark har været ansat i et firma i Danmark siden 2006. I 2008 flytter hun til Tyskland og fortsætter ansættelsen i samme firma, og udfører arbejde såvel i Danmark som i Tyskland. Personen fratræder i 2012 og får fratrædelsesgodtgørelse.

Personen beskattes derfor efter denne brøk:

Pct.-andel skattepligt i DK i 2006+2007+2008+2009+2010+2011 X fratrædelsesgodtgørelse

Samlet antal ansættelsessår

Løn i fritstillingsperiode

Skattepligten omfatter løn i opsigelsesperioden, hvis den er erhvervet ved ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning.

Hvis ansættelsesforholdet har omfattet arbejde såvel i Danmark som i udlandet, vil skattepligten kun omfatte den forholdsmæssige del, som svarer til den indkomst, som Danmark har kunnet beskatte (den del der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark).

Eksempel

En person bosiddende i Danmark har været ansat i et firma siden 2006. I 2008 flytter hun til Tyskland og fortsætter ansættelsen i samme firma og udfører arbejde, såvel i Danmark som i Tyskland. Personen bliver fritstillet i 2012, og får løn i 60 dage, som fritstillingsperioden varer. Da hele ansættelsesforholdet har omfattet arbejde såvel i Danmark som i Tyskland, vil skattepligten for løn i fritstillingsperioden, kun omfatte den forholdsmæssige del, som svarer til den indkomst, som Danmark har kunnet beskatte siden 2006.

Løn i fritstillingsperioden opgøres på samme måde som en fratrædelsesgodtgørelse. Se brøken under fratrædelsesgodtgørelse.

Feriepenge

Feriegodtgørelse er omfattet af den begrænsede skattepligt, hvis beløbet er optjent i forbindelse med arbejde i Danmark. Det samme gælder for betalt ferie, når ferien er optjent i forbindelse med arbejde i Danmark. Dagene med betalt ferie må som udgangspunkt være omfattet af den begrænsede skattepligt.

Har ansættelsesforholdet omfattet arbejde såvel i Danmark som i udlandet, vil skattepligten kun omfatte den forholdsmæssige del, som svarer til den indkomst, som Danmark har kunnet beskatte.

Eksempel

En person bosiddende i Tyskland er ansat i et firma i Danmark. Personen udfører arbejde såvel i Danmark som i Tyskland. Skattepligten af løn under den betalte ferie vil da kun omfatte den forholdsmæssige del, som svarer til den indkomst, som Danmark har kunnet beskatte i optjeningsperioden.

Sygedage

Sygedage omfattende løn under sygdom medfører, at skatteyder ikke har udført arbejde i Danmark.

Løn, der udbetales af en arbejdsgiver under lønmodtagerens fravær fra arbejdet på grund af sygdom, graviditet eller barsel og adoption, er dog begrænset skattepligtig ifølge [KSL § 2](#), stk.1, nr. 12. Se afsnit [C.F.3.1.11](#)

Indtægt af fast ejendom

Indtægten af fast ejendom beregnes efter de almindelige regler med fradrag af driftsomkostninger herunder skatter og renter.

Dette betyder bl.a., at [SL § 4](#), litra b, om skønsmæssig ansættelse af udlejeværdi kan anvendes, hvis den faktiske lejeindtægt ikke svarer til den objektive markedsleje.

Se også

- [C.H.3.4](#) om udlejning af privat bolig
- [C.F.2.3](#) om nettoprincippet

Indkomst i flere lande for langturschauffører

For udenlandske langturschauffører, der er begrænset skattepligtige af en del af deres indkomst, kan ansættes:

- efter antal kørte kilometer i Danmark i forhold til antal kørte kilometer i alt
- efter antal arbejdstimer i Danmark i forhold til antal arbejdstimer i alt
- efter et skøn

Se TfS 1988, 677 LSR.

Opgørelse af fradrag

Begrænset skattepligtige kan fradrage udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark kan beskatte. Se [KSL § 2](#), stk. 9.

Bemærk

Begrænset skattepligtige kan under særlige omstændigheder anvende grænsegængerreglerne, der giver adgang til fradrag for personlige og familiemæssige udgifter. Se afsnit [C.F.5](#) om grænsegængerreglerne.

Frdrag for lønmodtagerudgifter

Personer, der er begrænset skattepligtige af lønindkomst, kan fradrage de sædvanlige lønmodtagerfradrag som fx befordring efter [LL § 9 C](#) og kost og logi efter [LL § 9 A](#). Se afsnit [C.A.4.3.3](#) om befodringsfradrag og -godtgørelse og afsnit [C.A.7](#) om betingelserne for fradrag efter rejsereglerne.

Frdrag for fagforening

Begrænset skattepligtige kan få fradrag for bidrag til fagforening, medmindre det efter en konkret vurdering må antages, at medlemskab af den pågældende fagforening er uden forbindelse med erhvervelsen af lønindkomsten. Dette er fx tilfældet, hvis den begrænset skattepligtige opretholder medlemskab af en fagforening i hjemlandet. Se LSRM 1984, 159 (TfS 1984, 262) analogt.

Der kan maksimalt fratrækkes kr. 7.000 i kontingent til fagforening. Se [LL § 13](#) og afsnit [C.A.4.3.1.3](#) om fagforeningskontingent.

Frdrag for efterløns- og fleksydelsesbidrag

Der kan som udgangspunkt ikke tages fradrag for efterløns- og fleksydelsesbidrag, da udgiften ikke har direkte forbindelse med indtægtserhvervelse på fradragstidspunktet. Se [PBL § 54](#) og [KSL § 2](#), stk. 9, samt afsnit [C.A.10.4.1.2](#) og [C.A.10.4.1.3](#) om fradrag for efterløns- og fleksydelsesbidrag.

Frdrag for A-kasse

Begrænset skattepligtige kan fradrage udgifter til arbejdsløshedsforsikring, hvis personen ikke kan få fradrag efter udenlandske skatteregler i indkomst, der ikke er omfattet af den begrænsede skattepligt i Danmark.

Fra og med indkomståret 2011 kan fradrag for udgifter til arbejdsløshedsforsikring kun gives hvis den begrænset skattepligtige har

- indkomst omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1 eller 4
- arbejdsløshedsdagpenge, sygedagpenge eller barselsdagpenge omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1 nr. 12

Se [PBL § 49](#) og [C.A.10.4.1.1](#) om fradrag for arbejdsløshedsforsikring.

Fradrag for private pensionsordninger

Begrænset skattepligtige kan ikke fratrække bidrag til private pensionsordninger omfattet af [PBL § 18](#). Se [PBL § 54](#) og [KSL § 2](#), stk. 9.

Derimod vil begrænset skattepligtige være omfattet af bortseelsesretten i forbindelse med arbejdsgiverordninger, der er omfattet af [PBL § 19](#).

Fradrag for udgifter til obligatoriske udenlandske sociale arbejdsgiverbidrag

Dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske sociale arbejdsgiverbidrag kan fradrages i den personlige indkomst, hvis medarbejderen:

- er begrænset skattepligtig af lønindkomst efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1 eller 3, og
- er omfattet af social sikringslovgivning i et EU/EØS-land i medfør af EU's forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter indenfor EU, og
- har indgået aftale med arbejdsgiveren om, at medarbejderen opfylder de forpligtelser, der påhviler arbejdsgiveren med hensyn til betaling af udenlandske sociale arbejdsgiverbidrag i medfør af EU's forordninger om social sikring.

Se [LL § 8 M](#), stk. 4 og [PSL § 3](#), stk. 2, nr. 7.

Se også afsnit [C.A.4.1.11](#) om social sikring.

Bemærk

Skattestyrelsen kan kræve dokumentation for, at medarbejderen er omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning, og at der er tale om obligatoriske sociale arbejdsgiverbidrag.

Fradrag for underholdsbidrag

Udgifter til underholdsbidrag til ægtefælle og børn efter [LL §§ 10 og 11](#), er ikke fradragsberettiget for begrænset skattepligtige, da udgiften ikke vedrører en indtægt. Se [KSL § 2](#), stk. 9.

Eksempel

En begrænset skattepligtig kunne ikke fratrække underholdsbidrag til en herboende fraskilt hustru. Se Skd.1975.32.32.

Rentefradrag i forbindelse med fast ejendom

Begrænset skattepligtige, der ejer fast ejendom her i landet, kan fradrage renter af almindelige pantsikrede prioritetslån.

Renter af ikke-pantsikrede lån kan fradrages, hvis lånet alene vedrører ejendommens anskaffelse, drift og forbedring.

Eksempel

Landsskatteretten bestemte, at en begrænset skattepligtig ejer af fast ejendom i Danmark ikke kunne fradrage renter på lån, der ikke var pantsikret i ejendommen. Landsskatteretten anså ikke den dagældende faste danske administrative praksis for ikke-hjemmehørende personer vedrørende begrænsning i fradragsretten for så vidt angår ikke-pantsikrede lån for en ulovlig forskelsbehandling efter EU-retten. Se [SKM2008.524.LSR](#).

Europa-Kommissionen har ved åbningsskrivelse nr. 2008/4885 kritiseret den praksis, som Landsskatteretten tiltrådte ved afgørelsen, fordi Kommissionen anser en sådan praksis for at være uforenelig med EF-traktatens artikel 56. Dette begrundes med, at den anførte praksis medførte, at investorer, der ikke var fuldt skattepligtige til Danmark blev afskrækket fra at købe fast ejendom i Danmark, fordi de - i modsætning til personer, der er fuldt skattepligtige - skulle opfylde krav om offentlig tinglysning af et lån for at kunne få fradrag for renteudgifterne. Dette er efter Kommissionens opfattelse udtryk for en vilkårlig forskelsbehandling af personer, der befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation, og en sådan praksis er derfor i strid med EU-retten. Desuden fandt Kommissionen, at den dagældende praksis udgjorde en hindring efter EF-traktatens artikel 43 og 39, da den kunne få danske skatteydere til at afholde sig fra at flytte til en anden medlemsstat for at bo eller arbejde der.

Praksis er herefter ændret, så begrænset skattepligtige, der ejer fast ejendom har mulighed for at få fradrag for renter af ikke-pantsikrede lån, hvis den begrænset skattepligtige kan dokumentere, at lånet alene vedrører ejendommens anskaffelse, drift og forbedring.

Rentefradrag i forbindelse med ubebyggede arealer

Begrænset skattepligtige ejere af ubebyggede arealer eller grunde her i landet, kan fradrage renter efter ovenstående afsnit om rentefradrag i forbindelse med fast ejendom uanset, at der evt. ikke sker en egentlig beskatning i form af ejendomsværdiskat eller skat i forbindelse med udlejning af de ubebyggede arealer eller grunde.

Opgørelse af indkomst som følge af reglerne om midlertidig begrænset skattepligt

Skattepligten ifølge [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, omfatter endvidere vederlag omfattet af den midlertidige ordning som nævnt i [KSL § 7](#), stk. 1, 3.-6. pkt.

Ifølge [KSL § 7](#), stk. 1, 3.-6. pkt., kan en person vælge at blive omfattet af en midlertidig ordning, der medfører, at der ikke indtræder skattepligt efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1, ved uafbrudt ophold her i landet over 3 måneder eller ved samlede ophold her i landet over 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, hvis overskridelsen skyldes ophold her i landet i perioden fra og med den 9. marts 2020 til og med den 30. juni 2020.

Der kan udføres arbejde under opholdet her i landet i den angivne periode, uden at der indtræder skattepligt efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1.

Tilvælges den midlertidige ordning, er der fortsat pligt til at svare indkomstskat til staten af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold og honorarer, der kan henføres til den angivne periode, i det omfang personen opholder sig her i landet.

Den skattepligtige indkomst for den angivne periode, hvor personen opholder sig her i landet, opgøres ved at beregne den gennemsnitlige lønindkomst pr. arbejdsdag for de måneder, personen opholder sig i Danmark i den angivne periode, gange antal opholdsdage i Danmark i den angivne periode, der normalt er arbejdsdage.

Den begrænset skattepligtige indkomst beregnes skematisk. Dette gælder uanset om personen arbejder, afspadserer, er syg eller holder ferie under opholdet her i landet i den angivne periode, og

uanset at arbejdet her i landet ikke overstiger 183 dage inden for en 12 måneders periode for en udenlandsk arbejdsgiver.

Opgørelsesmetoden svarer til de almindelige regler for fordeling af lønindkomst på arbejde i hhv. Danmark og andre lande, hvor lønindkomsten også opgøres i forhold til antal arbejdsdage.

Se også

- [Lov nr. 871 af 14. juni 2020](#) og [lovforslag nr. 199 af 2. juni 2020](#)
- Afsnit [C.F.1.2.2](#) om indtræden af skattepligt ved tilflytning
- Afsnit [C.F.3.1.2](#) om begrænset skattepligt af lønindkomst
- Afsnit [C.F.3.1.3](#) om begrænset skattepligt af bestyrelses honorarer mv.
- Afsnit [C.F.3.1.8](#) om begrænset skattepligt af konsulent honorarer.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2017.82.ØL R	Landsretten udtalte, at skatteyderen ikke var berettiget til at fradrage udgifterne i medfør af ligningslovens § 12, stk. 1 og 5, idet sådanne udgifter i medfør af kildeskattelovens § 2, stk. 4, ikke kunne anses for fradragsberettiget i indkomst, der kun er undergivet begrænset skattepligt. Da skatteyderen som begrænset skattepligtig ikke befandt sig i en sammenlignelig situation med fuldt skattepligtige, fandt landsretten, at nægtelse af at indrømme skatteyderen fradrag for sådanne udgifter ikke er i strid med EU-retten.	Dommen er en stadfæstelse af byrettens dom SKM2016.67.BR.
Landsskatteretskendelser		
SKM2008.524.L SR	Begrænset skattepligtig med lån, der ikke var pantsikret i ejendom. Ej fradragsret for renterne.	EU-Kommissionen har anset afgørelsen for at være uforenelig med EF-traktatens artikel 56. Praksis er herefter ændret.
TfS 1988, 677 LSR	Opgørelse af indkomst for langturschauffører, der har en del af deres indkomst i Danmark.	

C.F.3.2.4 Skatteberegning

Indhold

Dette afsnit handler om reglerne for beregning af skatten for personer, der er begrænset skattepligtige.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Personfradrag
- Omregning ved begrænset skattepligt en del af året
- Fremførsel af underskud.

Regel

For begrænset skattepligtige beregnes indkomstskatterne til staten efter de normale regler.

Begrænset skattepligtige betaler de almindelige statsskatter herunder arbejdsmarkedsbidrag. Se [PSL § 5](#).

Derudover betales kommuneskat med den gennemsnitlige kommunale udskrivningsprocent nedrundet til nærmeste hele procent. Se [PSL § 8 c](#).

Begrænset skattepligtige betaler ikke kirkeskat. Heller ikke selvom de er medlemmer af Folkekirken. Se kommuneskatteloven.

Bemærk

Begrænset skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 3 (arbejdsudleje), nr. 8 (royalty) og § 2, stk. 2 (lønindkomst om bord på dansk skib), betaler en bruttoskat, jf. [KSL §§ 48B](#) og 65C.

Begrænset skattepligtige af udbytte efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 6, betaler udbytteskat. Se [KSL § 2](#), stk. 11.

Skattesatsen for udbytte og royalty kan dog efter en dobbeltbeskatningssaftale være lavere. Der kan også være tilfælde, hvor Danmark som kildeland er afskåret fra at beskatte sådanne indtægter. Se afsnit [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Se også

Se også afsnit [C.F.6](#) om beskatningsprocent for personer, der er omfattet af forskerordningen i [KSL § 48 E-F](#).

Personfradrag

For personer, der er begrænset skattepligtig hele året efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1 og 9-13, eller stk. 2, 1.-3. pkt., nedsættes de beregnede skatter med skatteværdien af et personfradrag efter [PSL § 10](#), stk. 5, jf. stk. 1-2.

Personer, der er begrænset skattepligtige en del af året, kan vælge at få nedsat de beregnede skatter med skatteværdien af et personfradrag, hvis de har indtægter omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1 og 9-13, eller stk. 2, 1.-3. pkt. Se [PSL § 10](#), stk. 6.

I [SKM2012.753.SR](#) fandt Skatterådet, at skattepligten efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, ikke ville blive afbrudt, hvis en person havde 1 - 2 arbejdsdage om måneden. Derimod var 1 - 2 arbejdsdage i kvartalet ikke tilstrækkeligt til at opretholde skattepligten efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1. Se også afsnit [C.F.3.1.2](#).

Bemærk

Reglerne om personfradrag gælder ikke indkomster, der beskattes efter [SØBL § 9](#), stk. 1, eller for personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7. Se [PSL § 10](#), stk. 5 og 6.

Indkomst, der beskattes under forskerordningen i [KSL §§ 48 E-F](#), berettiger ikke til personfradrag. Se [PSL § 10](#), stk. 4.

Flere indtægter med og uden personfradrag

Hvis skatteyderen både har indtægter, der berettiger til personfradrag, og indtægter, som ikke berettiger til personfradrag, gives der fuldt personfradrag i de samlede beregnede skatter.

Eksempel - periode med personfradrag

En begrænset skattepligtig person med en ejendom i Danmark hele året, har fra den 1.4. til den 30.9. lejeindtægt omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 5, og fra den 1.7. til den 31.8. lønindkomst omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

Personen er begrænset skattepligtig efter [KSL § 2](#) hele året, da personen ejer ejendom i Danmark hele året. Der gives fuldt personfradrag i denne periode efter [PSL § 10](#), stk. 5, da der er tale om én skattepligtsperiode, og personen i denne periode har en indkomst (lønindkomst), som berettiger til personfradrag.

Eksempel - periode med og uden personfradrag

En begrænset skattepligtig person har fra den 1.1. til den 1.5. pension omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 11. Fra den 1.6. til den 1.9. har personen lejeindtægt omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 5.

Der gives kun personfradrag i perioden den 1.1. til den 1.5., da der er tale om to uafhængige skattepligtsperioder, hvor personen kun har indtægt, der berettiger til personfradrag, i den første skattepligtsperiode. Dette er begrundet i, at der er tale om subjektiv skattepligt, hvor personen kun er skattepligtig i den periode indkomsten oppebæres.

Eksempel - periode med og uden personfradrag

En begrænset skattepligtig person har lønindkomst omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, fra den 1.1. til den 21.2 og indkomst fra Statens Voksen Uddannelse (SVU) fra den 22.2. til den 31.12.

Personen er begrænset skattepligtig efter [KSL § 2](#) i perioden den 1.1. til den 31.12. Skattepligtsperioden er herefter den 1.1. til den 31.12., da indkomsterne udbetales i umiddelbar forlængelse af hinanden, og der gives derfor fuldt personfradrag i denne periode, da personen i perioden har indkomst, som berettiger til personfradrag efter [PSL § 10](#), stk. 5.

Overførsel af uudnyttet personfradrag

For begrænset skattepligtige kan der ikke ske overførsel af uudnyttet personfradrag mellem ægtefæller efter [PSL § 10](#), stk. 3.

Overførsel mellem ægtefæller forudsætter at begge ægtefæller er fuldt skattepligtige her til landet. Se [KSL § 4](#), stk. 6.

Omregning ved begrænset skattepligt en del af året

Hvis der vælges personfradrag, skal der ske omregning af den skattepligtige indkomst, den personlige indkomst og kapitalindkomsten, så indkomsten kommer til at svare til et helt års indkomst. Den beregnede helårsskat nedsættes efter forholdet mellem delårsbeløbene og helårsbeløbene. Se [PSL § 14](#), stk. 3.

Lønmodtagerudgifter fradrages med det i [LL § 9](#), stk. 1, omhandlede bundfradrag, inden udgifterne omregnes til helårsindkomst. Bundfradraget nedsættes således ikke, selv om skattepligtsperioden er kortere end et år.

Fremførsel af underskud

Retten til at fremføre underskud tilkommer både fuldt og begrænset skattepligtige. Dette gælder dog ikke personer, der beskattes under forskerordningen. Se afsnit [C.F.6.2.4](#) om beskatning i forskerordningen.

Se også

Se også

- [C.A.1.2.3.1](#) om generelt om underskud
- [C.A.1.2.3.2.3](#) om begrænset skattepligtigt og ægtefælles udenlandske indkomst.

C.F.3.3 Afsluttende ansættelse ved skattepligts ophør

Begrænset skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4 eller 5, skal indgive oplysningsskema for det indkomstår, der løber fra udgangen af det seneste indkomstår og indtil ophøret af skattepligten. Se [BEK nr. 1044 af 8. november 2012](#), § 11, stk. 3.

Bemærk

Ved ophør af begrænset skattepligt for en person skal der eventuelt ske fraflytningsbeskatning, jf. [KSL § 10](#), stk. 2.

Se også

Se også

- [C.F.1.7](#) om frist for indsendelse af oplysningsskema og oplysningsskemaets indhold.
- [C.F.1.6.4](#) om fraflytningsbeskatning ved skattepligtens ophør.

C.F.4 LL § 33, LL § 33 A og lempelsesberegning

Indhold

Afsnittet handler om reglerne for skattelempelse efter [LL §§ 33](#) og [33 A](#). Afsnittet beskriver også reglerne for lempelsesberegning efter credit- og exemptionmetoden.

Afsnittet indeholder:

- [LL § 33 \(C.F.4.1\)](#)
- [LL § 33 A \(C.F.4.2\)](#)
- Lempelsesberegning ([C.F.4.3](#))
- Aktiesparekonto ([C.F.4.4](#))

C.F.4.1 LL § 33

Indhold

Afsnittet handler om skattelempelse efter [LL § 33](#).

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Skat, der er omfattet af [LL § 33](#)
- Lempelse for betalt skat
- Negativ udenlandsk indkomst
- Arbejde udført i Danmark
- Kildeskat af renteindkomst fra tredjelande

- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

- [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.1. om [LL § 33](#)
- Afsnit [C.D.10.2.3](#) om lempelse efter [LL § 33](#), stk. 3-5 og 7 for selskaber.

Regel

En skattepligtig, der har betalt skat i udlandet (herunder Grønland og Færøerne) af en indkomst optjent i udlandet, har krav på lempelse af den skat, der bliver beregnet i Danmark af den udenlandske indkomst.

Lempelsen udgør det beløb, der er betalt i skat i udlandet af den udenlandske indkomst. Nedslaget kan dog maksimalt udgøre den forholdsmæssige del af den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst.

Det er kun skat, der er betalt i kildelandet, der er omfattet af [LL § 33](#). Kildelandet anses i relation til lønindkomst for at være arbejdslandet. Hvis arbejdslandet er forskelligt fra arbejdsgiverens hjemland, kan der efter Skattestyrelsens opfattelse ikke gives lempelse for skat, der betales i arbejdsgiverens hjemland. Se i den forbindelse udtalelse fra Folketingets Ombudsmand om LL § 33, FOB 20/03801 Delvis dobbeltbeskatning af pilot for arbejde udført i Spanien.

https://www.ombudsmanden.dk/ombudsmandensarbejde/skatteomraadet/afsluttede_sager/20-03801/

Danmark skal således som bopælsland fx ikke give lempelse for skat, som en arbejdsgiver i det andet land indeholder for arbejde udført i et tredjeland. Se også [SKM2021.611.LSR](#).

Hvis Danmark har indgået en DBO med det andet land, kan lempelsen ikke overstige det skattebeløb, som landet har ubetinget krav på i henhold til DBO'en. Se [LL § 33](#), stk. 1 og stk. 2.

Det er de danske skattemyndigheder, der afgør, om det andet land har et ubetinget krav på skattebeløbet i henhold til DBO'en. Dette afgøres efter fortolkningsprincippet i artikel 3, stk. 2, som giver et land ret til at anvende egne interne fortolkningsregler, med mindre andet følger af DBO'ens ordlyd. Det er således dansk skatteretspraksis, der er udgangspunktet for afgørelsen. Se CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.1.1.

[LL § 33](#) er en intern lempelsesregel, der kan bruges, hvis der ikke er en indgået en DBO mellem Danmark og det pågældende land, eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en DBO. Se CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.2.7.

[LL § 33](#) kan ikke bruges på lønindkomst, der er omfattet af [LL § 33 A](#) (skattefrihed for lønindkomst optjent i udlandet) eller [SØBL §§ 5-8](#). Se [LL § 33](#), stk. 8.

Udtalelse fra Ombudsmanden FOB 20/03801

En pilot bosat i Danmark arbejdede for forskellige udenlandske luftfartsselskaber med base i henholdsvis Spanien og Schweiz, og han havde betalt skat og sociale bidrag i disse lande.

Landsskatteretten havde forud for klagen til Folketingets Ombudsmand (FOB) givet piloten delvist medhold vedr. lempelse ifølge LL § 33 for skat betalt i Spanien og delvist fradrag for udenlandske sociale bidrag. Der var ikke givet lempelse for spanske skatter betalt i forbindelse med arbejde uden for Spanien. Ombudsmanden konstaterede, at Landsskatterettens afgørelse om lempelse ifølge LL § 33 byggede på en mangeårig praksis om, at kildelandet må anses som arbejdslandet, når der er tale om lønindkomst. FOB havde ikke grundlag for at tilsidesætte denne praksis eller kritisere resultatet af Landsskatterettens afgørelse.

Valgfrihed til at bruge enten intern lempelsesregel eller DBO

Landsskatteretten fandt, at et dansk selskab frit kunne vælge mellem at anvende lempelse efter en DBO eller [LL § 33](#). Landsskatteretten fandt ikke, at selskabet indirekte havde valgt lempelse efter reglerne i DBO'en, fordi selskabet ikke havde selvangivet den udenlandske indkomst fra 1992 til 1995. Se Tfs 2000, 69 LSR.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.3.2](#) om de principper, der gælder for opgørelsen af lempelsesberettiget udenlandsk indkomst. I afsnittet er det også beskrevet hvordan lempelsesberegningen efter exemptionsmetoden foretages.

Skat, der er omfattet af LL § 33

[LL § 33](#) omfatter faktisk betalte udenlandske indkomstskatter og særlige indkomstskatter, men ikke formueskatter. Se CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.1.1.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ved selskabets skatteberegning kunne ske lempelse efter [LL § 33](#) for betalt svensk "avkastningsskat" vedrørende svenske kapitalforsikringer, idet der er tale om en formueskat. Se [SKM2014.32.SR](#).

Landsskatteretten fandt, at en "final withholding tax", der i henhold til lovgivningen i Qatar var indeholdt med 5% af bruttobeløbet ved betaling til et dansk selskab af "technical fees", skulle anses for omfattet af LL § 33, stk. 1, 1. Den pågældende skat kunne sidestilles med danske direkte indkomstskatter. Se [SKM2023.48.LSR](#).

Bemærk

Den islandske lønskat, som er en arbejdsgiverbetalt skat (arbejdsmarkedsbidrag) af bruttoløn, giver ikke ret til nedslag efter [LL § 33](#).

Lempelse for betalt skat

Den skattepligtige skal dokumentere, hvor meget skat der er betalt i udlandet. Se [SKM2019.634.ØLR](#). Skatten behøver ikke at være betalt i det indkomstår, den vedrører. En senere påligning og betaling af skat til udlandet berettiger til nedslag i det indkomstår, hvor indkomsten er optjent. Se cirkulære nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.1.1.

Den udenlandske skat skal være opkrævet (pålignet) direkte af den udenlandske skattemyndighed som skat af den udenlandske indkomst. Se Skd.1979.50.SKM.

Der kan kun gives nedslag for betalt skat i udlandet, hvis den udenlandske indkomst er positiv, når den bliver opgjort efter danske regler. Den udenlandske indkomst skal opgøres efter nettoprincippet i [LL § 33 F](#). Se LSR 1984, 174 som er refereret i eksempel 1 og [SKM2008.910.SR](#) som er refereret i eksempel 2.

Se også

Se afsnit [C.F.2.3](#) om nettoprincippet i [LL § 33 F](#).

Virksomhedsordningen

Det følger af virksomhedsskatteovens § 2, stk. 3, at såfremt den skattepligtige driver flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed. Dette gælder også på tværs af landegrænser.

Se [SKM2019.484.HR](#), hvor en skatteyder, der anvendte virksomhedsskatteordningen, drev virksomhed i flere lande. Den samlede virksomhedsindkomst var negativ, men i Sverige gav virksomheden overskud, og der var betalt skat i Sverige.

Eftersom det samlede resultat af virksomhederne i virksomhedsordning var negativt, var der ikke beregnet nogen virksomhedsskat i Danmark, og der var heller ikke på anden måde svaret indkomstskat i Danmark af overskuddet i den svenske del af virksomhedsordningen. Skatteyderen kunne derfor ikke opnå creditlempelse for den i Sverige betalte skat.

Efter LL 33 H kan selskaber, fonde og personer, der anvender virksomhedsordningen, vælge helt eller delvist at se bort fra underskud i indkomstopgørelsen, hvorved indkomsten bliver positiv med den virkning, at der indrømmes fuld eller delvis lempelse. Når der bortses fra underskud, kan dette i stedet fremføres til modregning i senere år efter bestemmelsen.

Se også afsnit [C.D.10.2.4](#) om adgang til at se bort fra underskud - LL § 33 H.

Udenlandsk indkomst som ikke er skattepligtig i Danmark

Er en udenlandsk indkomst **ikke** skattepligtig i Danmark, kan der kun gives nedslag for den betalte skat i udlandet, hvis der i den danske indkomstopgørelse indgår andre indkomster, der er knyttet til den samme indkomstkilde i udlandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.3.1](#) om nedslag for udenlandsk skat af indkomst, der ikke er skattepligtig i Danmark.

Kun nedslag ved positive udenlandske indkomster

Et dansk selskab udførte diverse entreprenørarbejde i Grønland. Den samlede indkomst blev i Danmark opgjort til et negativt beløb. Som følge af specielle opgørelsesregler for indkomst i Grønland blev der betalt grønlandsk kommuneskat af de enkelte entreprenørarbejdere, der gav overskud - uden modregning af dem, der gav underskud.

Landsskatteretten bemærkede, at [LL § 33](#), 2. pkt., måtte forudsætte, at nedslag kun kunne indrømmes i forbindelse med udenlandske positive indkomster. Se LSR 1984, 174.

Nedslag uanset beskatning i forskellige indkomstår

Et selskab blev løbende pålagt skat i udlandet i takt med færdiggørelsen af den enkelte entreprise. I Danmark skete hele beskatningen på tidspunktet for den endelige levering af entreprisen. Der skulle gives nedslag for den betalte skat i udlandet uanset, at skattebetalingen skete i forskellige indkomstår i de to lande. Se [SKM2008.910.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.2.3](#) om nettoprincippet i [LL § 33 F](#).

Negativ udenlandsk indkomst

Ved opgørelsen af den samlede skattepligtige indkomst kan der **ikke** ses bort fra negativ indkomst fra et eller flere lande.

Det har betydning fordi nedslag efter [LL § 33](#) beregnes efter forholdet mellem den udenlandske indkomst og den samlede skattepligtige indkomst.

Eksempel

Landsskatteretten fandt, at der ikke var hjemmel til ved beregningen af lempelse i skatten at se bort fra indtægter eller fradrag. Fordelingen af skatten af den samlede indkomst måtte ske efter forholdet mellem på den ene side den udenlandske indkomst og på den anden side den samlede skattepligtige indkomst. Det uanset om der i den samlede skattepligtige indkomst indgik negative komponenter. Se LSRM 1976, 99 LSR.

Eksempel

Skattedepartementet fik en henvendelse, der vedrørte beregningen af nedslag efter [LL § 33](#) for udenlandske fragtskatter i tilfælde, hvor der indgår negative indkomstkompener. Se TfS 1988, 429 Skd.

Skattedepartementet erklærede sig enig i, at princippet i LSRM 1976, 99 LSR må følges, uanset at den del af indkomsten, der er beskattet i udlandet, ikke kan opgøres direkte.

Se også

Se også afsnit [C.D.10.2.4](#) om adgang til at se bort fra underskud efter [LL § 33 H](#).

Arbejde udført i Danmark

Hvis en skattepligtig udfører arbejde i Danmark for et udenlandsk firma, kan der ikke gives nedslag efter [LL § 33](#) for en betalt skat i udlandet.

Det er fordi, at kilden anses for at være det sted, hvor arbejdet udføres og ikke det sted, hvorfra lønnen udbetales.

Det gælder også for personer, der er ansat ved udenlandske repræsentationer i Danmark. Se CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.1.1.

En ambassade udgør en del af modtagerstatens territorium. Se [Justitsministerens svar til retsudvalget 2010-11, alm. del, spørgsmål 345](#).

Eksempel

Skatterådet bekræftede, at der ikke kunne gives nedslag i den danske skat vedrørende aktieoptioner, der blev tildelt den 15. marts 2003 og som kunne udnyttes fra den 15. marts 2006 og de efterfølgende 5 år. Retserhvervelsen ansås for sket på tildelingstidspunktet, selv om udnyttelsen ifølge optionsprogrammet var delvis betinget af ansættelse i koncernen indtil 15. marts 2006. Da spørgeren fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark, skulle optionerne beskattes ved udnyttelsen i henhold til [LL § 28](#), uanset at spørgeren havde været bosat i Hong Kong siden 15. juni 2004. Optionerne var ikke omfattet af en DBO, og der var ikke hjemmel til lempelse efter [LL § 33](#) eller [§ 33 A](#), idet optionerne ansås for optjent i Danmark. Se [SKM2007.478.SR](#).

Eksempel

Spørgeren ønskede at flytte med sin familie til Frankrig, idet spørgerens ægtefælle havde fået job i Frankrig. Familien opretholdt deres bolig i Danmark imens. Spørgeren beholdte sit job på et dansk universitet og sin formandspost i en dansk forening. Skatterådet bekræftede, at spørgeren fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark. Derudover blev det bekræftet, at spørgeren kunne få lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Skatterådet svarede også, at metoden eksemption med progressionsforbehold ikke kunne anvendes i den konkrete sag. Endelig svarede Skatterådet imod spørgerens opfattelse, at spørgerens indkomst fra det danske universitet vedrørende undervisningsopgaver, skulle opgøres således, at forberedelse og administration blev medregnet til hver undervisningstime, således som universitetet opgjorde betalingen for undervisningen. Se [SKM2020.108.SR](#).

Kildeskat af renteindkomst fra tredjelande

Hvis indkomstmodtageren af en renteindkomst er en filial af et foretagende, der er hjemmehørende i Danmark, kan nedslaget ikke overstige den skat, der er betalt i filiallandet, og den kildeskat der er betalt i et tredjeland.

Nedslaget kan heller ikke overstige den del af de danske skatter, der forholdsmæssigt falder på tredjelandssindkomsten.

Det samme gælder, hvis der i stedet for en filial er tale om et datterselskab, der er sambeskattet med et foretagende, der er hjemmehørende i Danmark. Se CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.1.1.

Se også

Se også afsnit [C.D.10.2.3](#) om betydningen af [LL § 33](#) for udenlandske selskaber, der er omfattet af sambeskatning med et dansk moderselskab.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2019.484.H R	En skatteyder, der anvendte virksomhedsskatteordningen, drev virksomhed i flere lande. Den samlede virksomhedsindkomst var negativ, men i Sverige gav virksomheden overskud, og der var betalt skat i Sverige. Eftersom det samlede resultat af virksomhederne i virksomhedsordning var negativt, var der ikke beregnet nogen virksomhedsskat i Danmark, og der var heller ikke på anden måde svaret indkomstskat i Danmark af overskuddet i den svenske del af virksomhedsordningen. Skatteyderen kunne derfor ikke opnå creditlempelse for den i Sverige betalte skat.	Tidl. instanser: SKM2016.604.F SKM2018.241.C LR
Landsretsdomme		
SKM2019.634.Ø LR	Sagen angik, om appellanten havde krav på skattelempelse i medfør af LL § 33, stk. 1, med skat, som han påstod, at hans arbejdsgiver i Sierra Leone havde indeholdt i hans løn og betalt til skattemyndighederne i Sierra Leone. Arbejdsgiveren var et selskab, som appellanten var direktør i og den daglige leder af. Appellanten havde fremlagt lønsedler, hvoraf det fremgik, at der var indeholdt skat i lønnen. Appellanten havde endvidere fremlagt dels en erklæring fra selskabets revisor om, at der var betalt skat i det påståede omfang, dels to erklæringer fra skattemyndighederne i Sierra Leone om, at appellanten havde betalt skat i den omhandlede periode, men ikke af hvor meget eller af hvilken indkomst. Landsretten udtalte, at det er skatteyderen, der har bevisbyrden for, at der er betalt skat til en fremmed stat af indkomst oppebåret i den pågældende stat, og at der dermed er grundlag for lempelse af skattebetalingen til Danmark. Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at der var en sådan usikkerhed om appellantens skattebetaling til Sierra Leone, at han ikke havde løftet bevisbyrden for, at der var grundlag for at bringe lempelsesreglen i LL § 33, stk. 1, i anvendelse. Landsretten lagde herved bl.a. vægt på, at der ikke var fremlagt bilag, der dokumenterede selskabets betaling af den ifølge lønsedlerne indeholdte skat til myndighederne i Sierra Leone, og at de fremlagte oplysninger om appellantens formue og pengestrømme ikke harmonerede med oplysningerne om hans indtægt og skattebetaling i Sierra Leone.	Tidl. instans: SKM2018.637.F
Landsskatteretskendelser		
SKM2023.497.L SR	Sagen angik samspillet mellem ligningslovens § 33 H og virksomhedsskatteovens § 13, herunder om der ved bortseelse fra underskud samtidig skulle ske hævnning af opsparet overskud som sket for klageren. Landsskatteretten fandt, at ligningslovens § 33 H skulle anvendes forud for virksomhedsskatteovens § 13 og henviste herved til ordlyden af ligningslovens § 33 H, stk. 2. Som konsekvens heraf skulle der derfor bortses fra det fulde underskud af klagerens	

	virksomhed i Danmark på 778.279 kr. i medfør af ligningslovens § 33 H, og klagerens anden kapitalindkomst i virksomheden skulle i overensstemmelse hermed ændres til 0 kr. Samtidig skulle klageren ikke anses for at have hævet opsparet overskud med 352.264 kr. Da bestemmelsen i ligningslovens § 33 H fandt anvendelse før virksomhedsskattelovens § 13, var der herefter ikke noget underskud i virksomhedsordningen, som kunne behandles efter virksomhedsskattelovens § 13. Landsskatteretten ændrede Skattestyrelsens afgørelse i overensstemmelse hermed.	
<u>SKM2023.48.LS</u> <u>R</u>	Klagen skyldtes, at Skattestyrelsen havde givet afslag på genoptagelse med henblik på lempelse efter ligningslovens § 33 i indkomstårene 2017 og 2018 for betalt skat i Qatar. Landsskatteretten bemærkede, at det fremgik af ligningslovens § 33, stk. 1, 1. pkt., at skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark. Det var kun skat betalt til kildelandet, der er omfattet af anvendelsesområdet for ligningslovens § 33, og kildelandet anses for at være det land, hvori arbejdet er udført. Af Qatars indkomstskattelov artikel 11, stk. 2, fremgik, at der skulle pålægges en "final withholding tax" med en beskatningsprocent på 5 % af bruttobeløbet ved betaling for "technical fees", såfremt modtageren var "nonresidents", og ydelsen ikke var frembragt fra et fast driftssted beliggende i Qatar. Endvidere fremgik af lovens artikel 20, at det var den fysiske eller juridiske person, som havde foretaget et køb omfattet af artikel 11, stk. 2, der skulle udstede og levere et "withholding tax certificate" til den, som skatten var indbetalt på vegne af. Retten bemærkede, at begrebet "skat" ikke var yderligere defineret fra lovgivers side i relation til ligningslovens § 33, stk. 1, 1. pkt. Det var efter en samlet vurdering rettens opfattelse, at "withholding taxes" skulle anses for skatter efter ligningslovens § 33, stk. 1, 1. pkt. Der var henset til, dels at "withholding taxes" strukturelt kunne sidestilles med danske direkte indkomstskatter, da de pålægges den juridiske person, som endeligt skal betale skatten, dels at de konkret afholdte "withholding taxes" måtte anses for endelige henset til ordlyden i Qatars indkomstskattelov artikel 11, stk. 2. Retten fandt det endvidere godtgjort, af klageren havde betalt omhandlede skat i Qatar. Landsskatteretten ændrede således Skattestyrelsens afgørelse.	
<u>SKM2022.485.L</u> <u>SR</u>	Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets besvarelse af en række spørgsmål om lempelse i henhold til LL § 33, om dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Malta, om skattemæssigt hjemsted i henhold til SEL § 1, stk. 6, om LL § 2 og om rette indkomstmottager.	Tidl. sag: <u>SKM2015.533.S</u>
<u>SKM2021.611.L</u> <u>SR</u>	Landsskatteretten fandt, at klageren for nogle af månederne i indkomståret 2013 og for hele indkomståret 2014 var berettiget til creditlempelse efter LL § 33, stk. 1, for den del af den udenlandske lønindkomst fra H1, der var optjent ved arbejde udført i Spanien og inden for spansk territorium. Derimod fandt Landsskatteretten ikke, at der kunne ske lempelse for den skat, der var betalt i Spanien for arbejde udført i tredjelande. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afslag på fradrag for social sikring til Spanien med henvisning til, at klageren var omfattet af lovgivning om obligatorisk social sikring i Spanien, men at der under sagens behandling ikke var fremlagt tilstrækkelig dokumentation for, med hvilke beløb han havde betalt lovpligtige bidrag til spansk social sikring omfattet af LL § 8 M, stk. 2. Landsskatteretten fandt endeligt, at klageren var berettiget til	

	fradrag for lovpligtige bidrag til social sikring i Schweiz for så vidt angår de poster på klagerens lønsedler, der var angivet 'Swiss Social Security'.	
TfS 2000, 691 LSR	Landsskatteretten fandt, at et dansk selskab frit kunne vælge mellem at anvende lempelse efter en DBO eller LL § 33 . Landsskatteretten fandt, at selskabet ikke indirekte havde valgt lempelse efter reglerne i DBO'en, fordi selskabet ikke havde selvangivet den udenlandske indkomst fra 1992 til 1995. Nedslag godkendt.	
LSRM 1984, 174	Et dansk selskab udførte diverse entreprenørarbejde i Grønland. Den samlede indkomst blev i Danmark opgjort til et negativt beløb. Landsskatteretten bemærkede, at LL § 33 , 2. pkt., måtte forudsætte, at nedslag kun kunne indrømmes i forbindelse med udenlandske positive indkomster. Nedslag nægtet.	
LSRM 1976, 99 LSR	Landskatteretten fandt ikke, at der var hjemmel til ved beregningen af nedslaget i skatten at se bort fra indtægter eller fradrag. Fordelingen af skatten af den samlede indkomst måtte ske efter forholdet mellem på den ene side den udenlandske indkomst og på den anden side den samlede skattepligtige indkomst. Det uanset om der i den samlede skattepligtige indkomst indgik negative komponenter. Negative komponenter godkendt.	
Skatterådet		
SKM2023.287.S R	Fonden X, der er etableret i Liechtenstein, flyttede i 2020 ledelsens sæde til Danmark og indtrådte dermed som fuldt skattepligtig til Danmark. Fonden har civilretligt hjemsted i Liechtenstein, og er derfor underlagt lovgivningen dér. Liechtenstein beskatter bestyrelsesmedlemmer udbetalt til bestyrelsesmedlemmer i fonden, herunder spørger, som er bosat i Danmark. I Danmark beskattes bestyrelsesmedlemmerne, når modtageren af bestyrelseshonoraret er fuldt skattepligtig her i landet. Skatterådet bekræftede, at der kunne ydes lempelse i den i Danmark beregnede skat efter ligningslovens § 33, for skat betalt i Liechtenstein af bestyrelseshonorar modtaget af spørgeren.	
SKM2022.143.S R	Spørgeren havde sin bopæl i Danmark og havde en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning som led i sin ansættelse hos H1 A/S. I forbindelse med sin ansættelse arbejdede spørgeren delvis i Tyskland, hvor han var begrænset skattepligtig efter tysk skattelovgivning. I Tyskland blev spørgeren beskattet af den danske pensionsordning, hvorved den tyske skat blev beregnet af en højere indkomst end i Danmark. Spørgeren var berettiget til lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Spørgsmålet var, hvordan denne lempelse skulle gøres op, når lønindkomsten vedrørende arbejdet i Tyskland blev opgjort forskelligt efter danske og tyske skatteregler. Skatterådet bekræftede, at spørgeren kunne opnå lempelse for den fulde tyske skat opgjort efter tyske skatteregler ved den danske beskatning af spørgerens lønindkomst. Lempelsen kunne dog ikke overstige den danske skat af lønindkomsten opgjort efter danske skatteregler. Et spørgsmål om anvendelse af pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 4 om skattefrihed for udbetalinger fra pensionsordningen bortfaldt.	
SKM2021.649.S R	Spørgers kunder i Frankrig og Spanien tilbageholdt "Foreign Withholding Tax" i forbindelse med spørgers levering af ydelser til disse. Spørger skulle betale 22 % i skat efter interne danske regler.	

	For Spaniens vedkommende blev der tilbageholdt 24 % i skat. For Frankrigs vedkommende blev der tilbageholdt 33,3 % i skat, men det var muligt at få en vis refusion fra de franske skattemyndigheder. Skatterådet fandt, at der kunne gives lempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1. Skatterådet fandt således, at spørger kunne få creditlempelse, op til 22 %, for skat betalt i Spanien. Skatterådet fandt endvidere, at spørger kunne få creditlempelse for den endelige beskatning i Frankrig (33 % fratrullet den omtalte refusion), dog højst 22 %. Indien ville kræve 10,4 % i skat, hvilket svarede til beskatningsprocenten i intern indisk ret. Det fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at indisk skat i relation til lempelse skal anses for betalt med 20 % af honoraret for teknisk bistand - uanset at der opkræves en skat på honorarer for teknisk bistand, der er mindre end 20 %. Protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten angiver imidlertid, at lempelsen er maksimeret til den til enhver tid gældende normale interne sats for beskatning af honorarer for teknisk bistand i Indien. Da den gældende indiske skattesats var 10,4 %, kunne der kun gives lempelse for de 10,4 %, der faktisk blev betalt i skat i Indien. Skattestyrelsen kunne således ikke bekræfte, at spørger kunne få creditlempelse på op til 22 %, for skat betalt i Indien. Creditlempelsen kunne højest udgøre de 10,4 %, der skulle betales i skat i Indien.	
R	<u>SKM2020.108.S</u> Spørgeren ønskede at flytte med sin familie til Frankrig, idet spørgerens ægtefælle havde fået job i Frankrig. Familien opretholdt deres bolig i Danmark imens. Spørgeren beholdt sit job på et dansk universitet og sin formandspost i en dansk forening. Skatterådet bekræftede, at spørgeren fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark. Derudover blev det bekræftet, at spørgeren kunne få lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Skatterådet svarede også, at metoden eksemption med progressionsforbehold ikke kunne anvendes i den konkrete sag. Endelig svarede Skatterådet imod spørgerens opfattelse, at spørgerens indkomst fra det danske universitet vedr. undervisningsopgaver, skulle opgøres således at forberedelse og administration blev medregnet til hver undervisningstime, således som universitetet opgjorde betalingen for undervisningen.	
R	<u>SKM2018.370.S</u> Skatterådet bekræftede, at A og B kunne få credit i den danske aktieavanceskat for den aktuelle skat betalt i Saipan i forbindelse med en likvidation eller et salg af H1.	
R	<u>SKM2016.469.S</u> Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ved skatteberegningen for indkomståret 2016 kunne opnå creditlempelse efter <u>LL § 33</u>, stk. 7, for skat betalt i B-land i starten af kalenderåret 2017 ved overførsel af midler fra B-land til Danmark.	

<u>SKM2014.32.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ved selskabets skatteberegning kunne opnås lempelse efter <u>LL § 33</u> for betalt svensk " avkastningsskat " vedrørende svenske kapitalforsikringer, idet der er tale om en formueskat. Se <u>SKM2014.32.SR</u> .	
<u>R</u> <u>SKM2011.431.S</u>	Et selskab kunne fratrække skat til et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, idet det blev lagt til grund, at den udenlandske skat blev opkrævet i henhold til det pågældende lands lovgivning.	
<u>R</u> <u>SKM2008.910.S</u>	Et selskab blev løbende pålignet skat i udlandet i takt med færdiggørelsen af den enkelte entreprise. I Danmark skete hele beskatningen på tidspunktet for den endelige levering af entreprisen. Der skulle gives nedslag for den betalte skat i udlandet uanset, at skattebetalingen skete i forskellige indkomstår i de to lande. Nedslag godkendt.	
<u>R</u> <u>SKM2007.478.S</u>	Der kunne ikke gives nedslag for betalt skat i Hong Kong af aktieoptioner retserhvervet inden flytning til Hong Kong. Nedslag nægtet.	
Andre afgørelser		
TfS 1988, 429 SKM	Skattedepartementet erklærede sig enig i, at princippet i LSR-kendelse 1976, nr. 99 må følges, uanset at den del af indkomsten, der er beskattet i udlandet, ikke kan opgøres direkte. Henvendelsen vedrørte nedslag for udenlandske fragtskatter. Nedslag i fragtskatter.	

C.F.4.2 LL § 33 A

Indhold

Afsnittet indeholder en række afsnit om [LL § 33 A](#).

Afsnittet indeholder:

- Skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1 ([C.F.4.2.1](#))
- Lønindkomst, ophold uden for riget, mindst 6 måneder, 42-dages-reglen og arbejdsgiverens forhold ([C.F.4.2.2](#))
- Halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3 ([C.F.4.2.3](#))
- Tjeneste for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed. [LL § 33 A](#), stk. 2 ([C.F.4.2.4](#))
- Nedslagsregler efter [LL § 33 A](#) ([C.F.4.2.5](#))
- Valget mellem [LL § 33 A](#) og lempelsesreglerne i en DBO ([C.F.4.2.6](#))
- Ingen skattefritagelse på grund af [KSL § 62 D](#) ([C.F.4.2.7](#)).

Se også

Se også [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2. til pkt. 5.2.14 om [LL § 33 A](#).

C.F.4.2.1 Skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 1

Indhold

Afsnittet handler om hvem, der kan få skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, og hvilke betingelser, der er forbundet med lempelsen.

Afsnittet indeholder:

- Regel

- Dokumentation
- Grænsegængere efter [KSL §§ 5 A-D](#)
- Søfolk
- Arbejdsmarkedsbidrag
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

En person, der er fuldt skattepligtig efter [KSL § 1](#), kan få nedsat skatten af lønindkomst efter [LL § 33 A](#), stk. 1, når

- personen opholder sig uden for riget i mindst 6 måneder
- udlandsopholdet er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Der kan ikke opnås lempelse, når lønmodtageren af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden at det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold
- opholdet ikke afbrydes af ophold her i riget af en sammenlagt varighed på højst 42 dage inden for enhver 6-måneders periode, når opholdene har karakter af
 - nødvendigt arbejde - her i riget - med direkte forbindelse til udlandsopholdet
 - ferie eller lignende og
 - lønindkomsten er erhvervet ved personligt arbejde i tjenesteforhold.

Lønmodtagerens udlandsophold skal have sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Der kan derfor ikke opnås lempelse, når lønmodtageren af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden at det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Se også afsnit [C.F.4.2.2.5](#) om arbejdsgiverens forhold.

Den samlede danske indkomstskat skal sættes ned med den skat, der forholdsmæssigt falder på den lønindkomst, der skattelempe efter [LL § 33 A](#), stk. 1.

Nedsættelsen omfatter ikke den del af lønindkomsten, der kan henføres til nødvendigt arbejde her i landet.

Ophører skattepligten efter [KSL § 1](#) inden udløbet af 6-månedersperioden, kan den skattepligtige anvende reglerne i [LL § 33 A](#), stk. 1, på lønindkomst, der er optjent inden skattepligten ophørte, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt.

Ved opgørelsen af 6-måneders-perioden anses ophold om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister, for at være ophold uden for riget. Se [LL § 33 A](#), stk. 1.

[LL § 33 A](#) er en intern lempelsesregel, der kan bruges, hvis der ikke er indgået en DBO mellem Danmark og det pågældende land, eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en DBO. Se [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.7.

En pilot, som arbejdede for et dansk luftfartsselskab, og som samtidig havde opholdt sig i udlandet i mere end 6 måneder uden afbrydelser på mere end højst 42 dage i alt, havde selvangivet sin indkomst fra ansættelsen som pilot som lempelsesberettiget efter [LL § 33 A](#), stk. 3. Landsretten udtalte, at tilfælde, hvor en dansk lønmodtager, som har bevaret sin fulde skattepligt til Danmark, af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, falder uden for [LL § 33 A](#). Om den konkrete sag udtalte landsretten, at pilotens udlandsophold ikke skyldtes en ansættelse i udlandet, hvor ophold i Danmark udgjorde nødvendigt arbejde set i forhold til en hovedbeskæftigelse i udlandet, men at udlandsopholdet derimod var uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom landet, hvor piloten tog ophold, ikke havde nogen form for sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Landsretten fandt på

den baggrund, at LL § 33 A henset til såvel ordlyden som formålet med skattelempelsesreglen ikke var anvendelig i den konkrete situation. Se [SKM2023.18.ØLR](#).

Dokumentation

LL § 33 A giver mulighed for lempelse efter metoden exemption med progressionsforbehold. Der kan imidlertid kun opnås lempelse ifølge [LL § 33 A](#), såfremt betingelserne for anvendelsen af reglen er opfyldt. Bevisbyrden herfor påhviler som udgangspunkt den person, som ønsker at opnå lempelsen. Udlandsopholdet skal kunne dokumenteres, fx ved arbejdskontrakt, lønsedler, kontoudtog, rejsebilag mv.

Der skal således i alle tilfælde fremlægges dokumentation, der understøtter, at personen har overholdt 6-måneders-reglen og 42-dages-reglen.

I forhold til stillingtagen til betingelserne i ligningslovens § 33 A og sammenhængen med arbejdsgiverens forhold i [SKM2023.18.ØLR](#), vil der ligeledes være behov for at dokumentere dette. Skattestyrelsen kan i den forbindelse blandt andet lægge vægt på dokumentation, der understøtter sammenhængen mellem udlandsopholdet og indkomsterhvervelsen, eksempelvis ved fremlæggelse af en fyldestgørende udstationeringskontrakt. Udstationeringskontrakten kan således vise, at arbejdsgiverens forhold udgør grundlaget for, at medarbejderen arbejder i et eller flere andre lande. I forbindelse med vurderingen af, om betingelserne for anvendelse af ligningslovens § 33 A er opfyldt, vil Skattestyrelsen lægge vægt på, om personen af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren har valgt at bosætte sig i udlandet, uden at det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold.

Se [SKM2023.310.BR](#), hvor Skatteministeriet fik medhold i, at sagsøgte kun var berettiget til lempelse efter LL § 33 A, stk. 1, i et nærmere påstået omfang. I sagen var der ikke fremlagt nogen form for dokumentation for afholdte udgifter i udlandet, hvilket førte til, at retten ikke fandt det godtgjort, at sagsøgte alene havde opholdt sig i Danmark i 42 dage inden for perioden, hvorfor sagsøgte ikke opfyldte betingelserne for lempelse efter LL § 33 A, stk. 1.

► Se også [SKM2024.524.BR](#), hvor sagen handlede om, hvorvidt skatteyderen (pilot) var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Spørgsmålet var konkret, om skatteyderen havde opholdt sig her i riget i mere end 42 dage i den pågældende periode, herunder specifikt om han havde dokumenteret, at han ved en konkret flyvning ikke fløj igennem dansk luftrum. Retten anførte, at det påhvilede skatteyderen at dokumentere, at han ikke havde opholdt sig her i riget i mere end 42 dage i den pågældende periode, herunder at han ved den konkrete flyvning var fløjet udenom dansk luftrum som påstået. Retten fandt, at skatteyderen ikke havde løftet sin bevisbyrde. Skatteyderen havde dermed ikke opfyldt betingelserne for lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 1. ◀

Eksempel 1

En kaptajn ansat i et tysk selskab var berettiget til lempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1. Der var fremlagt dokumentation i form af lister over farvande, skibene havde sejlet i, søfartsbog, lønsedler, kontoudtog, kursusbevis for deltagelse i kursus hos et tysk selskab på konkrete datoer og klagers oversigt over opholdssteder. Se [SKM2011.747.LSR](#).

Eksempel 2

A blev anset for fuldt skattepligtig til Danmark, hvorfor hans løn fra Schweiz skulle beskattes i Danmark. Spørgsmålet var dermed, om A havde krav på lempelse i henhold til LL § 33 A. Skatteministeriet havde gjort gældende, at A ikke opfyldte betingelserne for lempelse efter § 33 A, hvilket retten var enig i. På grundlag af oplysningerne fra A's daværende arbejdsgiver i Schweiz anså retten det for bevist, at A blev beskattet af sin løn i Schweiz. Det kunne imidlertid ikke på grundlag af de afgivne forklaringer - som ikke blev støttet af nogen form for objektiv dokumentation i form af hotelregninger eller flybilletter - anses for bevist, at A opfyldte den opholdsbetingelse, der fremgår af [LL § 33 A](#), stk. 1. Se [SKM2017.473.BR](#) og [SKM2019.512.ØLR](#) ([SKM2017.473.BR](#) blev stadfæstet i det omfang, den var anket).

En maskinmester arbejdede på forskellige lystyachts i udlandet, og spørgsmålet var, om det var bevist, at han var berettiget til lempelse efter [LL § 33 A](#). Der var i den sammenhæng spørgsmål om, dels hvorvidt hans udlandsophold var af en sådan længde, at de tidsmæssige betingelser var opfyldt, dels hvorvidt manglende bevis for optjening af løn kunne afskære retten til lempelse for en periode, som parterne var enige om kunne give grundlag for lempelse efter sin tidsmæssige udstrækning. Retten fandt, at han ikke havde løftet bevisbyrden for, at betingelserne i [LL § 33 A](#), stk. 1, var opfyldt. Retten lagde i den forbindelse blandt andet vægt på, at hans kreditkort løbende var benyttet i Danmark, at han ikke havde godtgjort, at han ikke havde mulighed for at opholde sig i Danmark, når han havde "off-tid" i medfør af ansættelseskontrakten, og at der for visse perioder alene var fremlagt billeder fra udlandet som bevis for opholdene. Retten udtalte i den sammenhæng, at det under de beskrevne omstændigheder påhvilede den skattepligtige med en meget høj grad af sikkerhed at bevise, at han opholdt sig i udlandet, hvilket den skattepligtige ikke havde gjort. Se [SKM2018.207.BR](#).

Bemærk

Indkomst, der er omfattet af skattelempelsen, skal medregnes som udenlandsk indkomst ved opgørelsen af den personlige indkomst efter de almindelige regler i [SL § 4](#) og [PSL § 3](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.4.3](#) om de principper, der gælder for opgørelsen af lempelsesberettiget udenlandsk indkomst. I afsnittet er det også beskrevet, hvordan lempelsesberegningen efter exemptionmetoden foretages.

Grænsegængere efter [KSL §§ 5 A-D](#)

Personer, der er grænsegængere efter [KSL §§ 5 A-D](#), har mulighed for at opnå skattelempelse efter [LL § 33 A](#), når betingelserne i begge regelsæt er opfyldt.

Se også

Se også afsnit [C.F.5](#) om grænsegængerreglerne.

I praksis vil der være tale om, at det er personer, der er begrænset skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 2, der som grænsegængere, kan bruge [LL § 33 A](#).

Eksempel: Begrænset skattepligtige piloter kunne anvende [LL § 33 A](#)

[LL § 33 A](#) kan anvendes af personer, som er begrænset skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 2, og som opfylder betingelserne for beskatning efter grænsegængerreglerne i [KSL §§ 5 A-D](#).

Told- og Skattestyrelsen fandt i en konkret sag, at grænsegængere efter [KSL §§ 5 A-D](#) har mulighed for at opnå skattelempelse efter [LL § 33 A](#).

Sagen drejede sig om piloter, der var ansat i et dansk luftfartsselskab, og som foretog flyvninger i udlandet med fly, der havde hjemsted i Danmark. Piloterne var begrænset skattepligtige efter dagældende [KSL § 2](#), stk. 1, litra a, 3.-5. pkt. (nugældende [KSL § 2](#), stk. 2).

Vurderingen førte til, at [KSL § 5 C](#) skal fortolkes sådan, at grænsegængere kan få skattelempelse efter [LL § 33 A](#), uden at være fuldt skattepligtige, hvis betingelserne i [LL § 33 A](#) ellers er opfyldt. Se [SKM2001.194.TSS](#).

Søfolk

Søfolk kan bruge reglerne i [LL § 33 A](#) til at opnå skattelempelse i lønindkomst, der er optjent i internationalt farvand eller et fremmed lands farvand, når betingelserne i [LL § 33 A](#) er opfyldt.

Der kan gives fuld lempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, for skatten på den del af lønindkomsten, som er optjent i internationalt farvand eller i farvand eller havn, der tilhører et land, som Danmark ikke har en DBO med, når dansk beskatning ikke hviler på en DBO, men kun på interne regler. Se [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.9, hvoraf det fremgår, at dette vedrører søfolk, der arbejder om bord på fartøjer, som benyttes af et dansk rederi.

Bemærk

I mange tilfælde kan søfolk kun opnå halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3. Det vil være tilfældet, når lønindkomsten er optjent ved sejlads i et fremmed lands farvand, og Danmark har beskatningsretten efter en DBO med det fremmede land eller et andet land.

Se [SKM2024.333.ØLR](#) og [SKM2023.341.ØLR](#) om dansk beskatningsret efter en DBO og halv lempelse ifølge LL § 33 A, stk. 3. Se også SKM 2018.60.HR om dansk beskatningsret efter en DBO.

Efter DBO'erne med Chile, Filippinerne, Nederlandene og USA kan lønindkomst for arbejde udført om bord på skibe, der sejler i international trafik, kun beskattes i bopælslandet. Det betyder, at danske søfolk kun kan opnå halv lempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3, når de sejler for rederier, der er hjemmehørende i disse lande. Se også [SKM2023.126.BR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.4.2.3](#) om halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3.

Bemærk

Personer, der udfører arbejde om bord på DIS-skibe, er skattefritaget efter [SØBL § 5](#).

Se også

Se også afsnit [C.A.3.4.6.5](#) om lempelse for arbejde om bord på skibe registreret i Dansk Internationalt Skibsregister.

Arbejdsmarkedsbidrag

I lov nr. 1235 af 24. oktober 2007 omkvalificeres AM-bidraget fra at være et socialt bidrag til at være en skat på linje med øvrige indkomstskatter.

Fra 1. januar 2008 kan der gives skattelempelse efter [LL § 33 A](#) i AM-bidraget på samme måde som i indkomstskatten.

Eksempel: Skatterådet bekræfter, at AM-bidrag kan lempes efter [LL § 33 A](#)

Skatterådet bekræfter, at AM-bidraget fra 1. januar 2008 skal betragtes som en indkomstskat, der omfattes af de interne lempelsesregler. Se [SKM2008.18.SR](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		

SKM2024.333.ØLR

Sagen, der blev behandlet i landsretten i første instans, angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst han oppebar for sit arbejde på et skib, der udførte arbejde på havbunden ud for Y1-land. Det afgørende i sagen var, om den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst regulerer beskatningsretten til indkomst, der er optjent udenfor de nordiske staters område.

Landsretten fandt, at Danmark var tillagt beskatningsretten til indkomsten i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, selvom arbejdet var udført udenfor de nordiske staters område. Skatteyderen var derfor alene berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3.

Landsretten anførte, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning eller på andet grundlag havde godtgjort en bindende administrativ praksis, der kunne føre til andet resultat.

SKM2024.9.ØLR

Sagen angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst han oppebar for sit arbejde på skibe i internationalt farvand. Der var enighed om, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land regulerede beskatningsretten, og at Danmark var tillagt beskatningsretten til lønindkomsten.

Idet Danmark var tillagt beskatningsretten, var skatteyderen alene berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Spørgsmålet var herefter, om skatteyderen under alle omstændigheder var berettiget til fuld lempelse med henvisning til formuleringer i Den juridiske vejledning og cirkulære nr. 72 af 17. april 1996.

Landsretten fandt, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, og at formuleringerne i den dagældende juridiske vejledning ikke kunne føre til andet resultat. Landsretten anførte, at der ved læsningen af Den juridiske vejledning ikke var en reel modsætning mellem vejledningen, herunder vejledningens henvisning til cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, og det overordnede retsgrundlag i ligningslovens § 33 A. Landsretten henviste desuden til landsrettens dom i [SKM2023.341.ØLR](#), hvor skatteyderen havde støttet et synspunkt om fuld lempelse på lignende argumentation.

Landsretten stadfæstede derfor byrettens dom ([SKM2023.126.BR](#)).

Sagen angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst A oppebar for sit arbejde som kaptajn ombord på et krydstogtskib i 2015 og 2016 i international trafik. I sagen var både den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst relevant.

Skattestyrelsen havde truffet afgørelse om, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, idet Danmark efter begge dobbeltbeskatningsoverenskomster var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3. Skatteankenævn Y2 fandt imidlertid, at skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var beliggende i Bermuda, hvorfor beskatningsretten til indkomsten tilkom Bermuda, således at skatteyderen var berettiget til fuld lempelse, jf. LL § 33 A, stk. 1.

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, og Østre Landsret fandt som første instans, at skatteyderen alene var berettiget til halv skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 3, idet Danmark både efter den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016. Landsretten lagde ikke vægt på, hvor skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var beliggende, men rettere hvor "foretagendet", der anvendte skibet, var beliggende i overensstemmelse med ordlyden i artikel 5, stk. 4, 1. pkt., i den danskbermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Landsretten fandt også, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning havde godtgjort en bindende administrativ praksis om, at søfolk er berettigede til fuld lempelse, hvis indkomsten er oppebåret i internationalt farvand - uanset om en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten.

En pilot, som arbejdede for et dansk luftfartsselskab, og som samtidig havde opholdt sig i udlandet i mere end 6 måneder uden afbrydelser på mere end højst 42 dage i alt, havde selvangivet sin indkomst fra ansættelsen som pilot som lempelsesberettiget efter LL § 33 A, stk. 3.

SKAT ændrede pilotens skatteansættelser med henvisning til, at piloten ikke var berettiget til lempelse, fordi hans udlandsophold blev afbrudt, når han lettede eller landede i Danmark. Landsskatteretten ændrede SKATs afgørelse og anså piloten for berettiget til lempelse, idet Landsskatteretten fandt, at pilotens arbejde i Danmark var *"nødvendigt arbejde her i riget i forbindelse med udlandsopholdet"* (afgørelse af 11. december 2020 i sag 16-0870404).

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene og gjorde bl.a. gældende, at der ikke forelå noget lempelsesberettiget udlandsophold. Sagen blev i den forbindelse henvist til Østre Landsret som principiel.

Landsretten udtalte, at tilfælde, hvor en dansk lønmodtager, som har bevaret sin fulde skattepligt til Danmark, af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, falder uden for LL § 33 A.

Om den konkrete sag udtalte landsretten, at pilotens udlandsophold ikke skyldtes en ansættelse i udlandet, hvor ophold i Danmark udgjorde nødvendigt arbejde set i forhold til en hovedbeskæftigelse i udlandet, men at udlandsopholdet derimod var uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom landet, hvor piloten tog ophold, ikke havde nogen form for sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Landsretten fandt på den baggrund, at LL § 33 A henset til såvel ordlyden som formålet med skattelempelsesreglen ikke var anvendelig i den konkrete situation.

Idet piloten desuden ikke havde godtgjort, at der forelå en bindende administrativ praksis eller andre særlige omstændigheder, herunder en berettiget forventning, som var til hinder for, at et skattekrav gøres gældende vedrørende indkomsten i de omhandlede år, blev Skatteministeriets påstand taget til følge.

Byretsdomme

► SKM2024.524.BR ◀

► Sagen handlede om, hvorvidt skatteyderen (pilot) var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Spørgsmålet var konkret, om skatteyderen opholdt sig her i riget i ligningslovens § 33 A, stk. 1's forstand, i mere end 42 dage over den pågældende

periode, herunder specifikt om han havde dokumenteret, at han ved sin flyvning den 20. februar 2017 (den 43. dag) ikke fløj igennem dansk luftrum.

Retten anførte, at det påhviler skatteyderen at dokumentere, at han ikke opholdt sig her i riget i mere end 42 dage i perioden, herunder at han ved flyvningen den 20. februar 2017 fløj udenom dansk luftrum som påstået.

Retten fandt under henvisning til oplysninger fra G1-virksomhed om den konkrete flyvning, at skatteyderen ikke havde løftet sin bevisbyrde. Skatteministeriet blev derfor frifundet. ◀

► **SKM2024.397.BR** ◀

► Sagen angik, om Skattestyrelsen havde været berettiget til at foretage ekstraordinær genoptagelse af skatteyderens skatteansættelser for indkomstårene 2016 og 2017 efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Retten lagde til grund, at skatteyderen havde selvangivet sin indkomst for lavt i 2016 og 2017, selv om han vidste eller burde vide, at dette ikke var retvisende. I 2016 havde skatteyderen endvidere selvangivet en del af sin lønindkomst som udenlandsk indkomst omfattet af ligningslovens § 33 A, selvom han var eller burde have været bekendt med, at han ikke opfyldte betingelserne hertil. På den baggrund var der handlet groft uagtsomt i forhold til de fejlagtige selvangivelser vedrørende løn. Retten lagde vægt på, at skatteyderen kunne have opgjort korrekte lønindtægter ved at undersøge bankoverførslerne fra arbejdsgiver til eget pengeinstitut. Ligeledes fandt retten, at skatteyderen ved at have selvangivet rejseudgifter for højt i både 2016 og 2017 tillige havde handlet groft uagtsomt.

Endvidere lagde retten til grund, at Skattestyrelsen først den 10. november 2021 kom i besiddelse af de oplysninger, der dannede grundlag for den ekstraordinære genoptagelse. Det kunne således ikke føre til et andet resultat, at Skattestyrelsen ikke havde oplyst skatteyderen om de genoptagne skatteansættelser, da skatteyderen rettede henvendelse til Skattestyrelsen i maj 2018. Ligeledes kunne det ikke føre til en ændret vurdering, at skatteyderen havde oplyst, at selvangivelserne blev indleveret via revisor.

Herefter og da fristerne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, var opfyldte, blev Skatteministeriet frifundet. ◀

SKM2023.310.BR

SKAT traf den 30. maj 2018 afgørelse vedrørende lempelse af sagsøgtes indkomst efter LL § 33 A for indkomståret 2014. Forslaget til afgørelse var dateret den 1. maj 2018, men poststempelt den 2. maj 2018.

Landsskatteretten fandt, at SKAT ikke havde overholdt varslingsfristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., hvorefter skatteforvaltningen ikke kan afsende varsel om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, som gav ministeriet medhold i, at fristen var iagttaget.

Retten (3 dommere) udtalte, at afsendelse efter en almindelig sproglig opfattelse og i overensstemmelse med praksis må forstås som overgivelse af en skrivelse til videre postbefordring til den angivne adressat. Retten udtalte videre, at et brev herefter anses for "afsendt", når det er overdraget til Post Danmark A/S til videre postbefordring, herunder i form af Post Danmark A/S' afhentning af et brev.

Med henvisning bl.a. til en kvitteringsliste for rekommanderede breve, som var undertegnet den 1. maj, og som angav bl.a. den omhandlede agterskrivelse til sagsøgte, fandt retten, at Skatteministeriet havde løftet bevisbyrden for, at agterskrivelsen var afsendt senest den 1. maj 2018.

Skatteministeriet fik desuden medhold i, at sagsøgte kun var berettiget til lempelse efter LL § 33 A, stk. 1, i et nærmere påstået omfang. Sagsøgte fik ikke medhold i, at sagen på dette punkt skulle hjemvises til Landsskatteretten, fordi Landsskatteretten havde annulleret afgørelsen med henvisning til, at SKAT ikke havde iagttaget fristreglen. Retten henviste herved til, at afgørelsen af spørgsmålet om lempelse fordrer en stillingtagen til, hvorvidt sagsøgte har løftet den ham påhvilende bevisbyrde og ikke udøvelsen af et skøn, der rettelig skal udøves af skattemyndighederne.

SKM2023.126.BR

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en skatteyder, der var hjemmehørende i Danmark, kunne få fuld lempelse for den lønindkomst vedkommende havde optjent som led i arbejde på olietankskibe, der sejlede i internationale farvande, jf. LL § 33 A, stk. 1. Landsskatteretten havde fundet, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, jf. LL § 33 A, stk. 3, idet den dansk-amerikanske DBO tillagde Danmark beskatningsretten. Retten var enig med Landsskatteretten i, at sagen skulle bedømmes efter den dansk-amerikanske DBO og ikke DBO'en med Y3-land, som skatteyderen gjorde gældende. Retten fandt, at Danmark efter artikel 15, stk. 3, i den dansk-amerikanske DBO var tillagt beskatningsretten til indkomsten, og skatteyderen kunne efter LL § 33 A,

Dommen er stadfæstet af Østre Landsret. Se **SKM2024.9.ØLR.**

stk. 3, derfor kun opnå halv skattelempelse. Retten afviste skatteyderens synspunkt om, at et sådant resultat skulle være i strid med en fast administrativ praksis, jf. herom beskrivelsen i Den juridiske vejledning, som skatteyderen havde påberåbt sig.

SKM2018.207.BR

Spørgsmålet i sagen var, om en skattepligtig, der arbejdede som maskinmester på forskellige lystyachts i udlandet, havde bevist, at han var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Der var i den sammenhæng spørgsmål om, dels hvorvidt den skattepligtiges udlandsophold var af en sådan længde, at de tidsmæssige betingelser var opfyldt, dels hvorvidt manglende bevis for optjening af løn kunne afskære retten til lempelse for en periode, som parterne var enige om kunne give grundlag for lempelse efter sin tidsmæssige udstrækning.

Retten fandt, at den skattepligtige ikke havde løftet bevisbyrden for, at betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1, var opfyldt.

Retten lagde i den forbindelse vægt på, at den skattepligtiges kreditkort løbende var benyttet i Danmark, at den skattepligtige ikke havde godtgjort, at han ikke havde mulighed for at opholde sig i Danmark, når han havde "off-tid" i medfør af ansættelseskontrakten, og at der for visse perioder alene var fremlagt billeder fra udlandet som bevis for opholdene. Retten udtalte i den sammenhæng, at det under de beskrevne omstændigheder påhvilede den skattepligtige med en meget høj grad af sikkerhed at bevise, at han opholdt sig i udlandet, hvilket den skattepligtige ikke havde gjort.

Retten lagde endvidere vægt på, at den skattepligtige ikke havde bevist, at han havde optjent løn i den periode, som parterne var enige om kunne give grundlag for lempelse efter sin tidsmæssige udstrækning. Retten henviste i denne sammenhæng til, at det er optjeningstidspunkt, der er afgørende for retten til lempelse.

Skatteministeriet blev herefter frifundet.

Landsskatteretten

Klagen drejede sig om, hvorvidt klageren var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Klageren var i indkomståret 2015 fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og han havde i perioden den 27. maj 2015 til den 12. oktober 2015 oppebåret en honorarindtægt fra H1 på i alt 212.000 kr. Det var en forudsætning for at kunne opnå lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, at indkomsten var erhvervet ved personligt arbejde i et tjenesteforhold. Landsskatteretten fandt, at klageren for omhandlede periode ikke kunne anses for at have erhvervet indkomsten ved personligt arbejde i tjenesteforhold. Retten lagde vægt på, at klageren og H1 for omhandlede periode havde indgået en konsulentaftale. Det blev bl.a. henvist til, at aftalen var benævnt "Contract of Consultancy", at klageren var anført som "Consultant", at honoreringen skete ved fakturering fra klageren til selskabet, og beløbet var kommet til udbetaling som B-indkomst, og at det af en efterfølgende ansættelsesaftale af 8. oktober 2015 fremgik, at ansættelsen påbegyndtes pr. 13. oktober 2015. Det forhold, at klageren under udlandsopholdet som konsulent på daglig basis skulle referere til selskabets lantedirektør i Land Y1, at klageren i henhold til selskabets code of conduct skulle indhente tilladelse fra selskabet, inden klageren kunne påtage sig andet hverv under udsendelsen, og at klagerens forsikrings-, rejse- og logiudgifter skulle betales af selskabet, kunne ikke føre til et andet resultat. Det forhold at klageren ved en efterfølgende ansættelse varetog samme arbejdsopgaver kunne ej heller føre til et andet resultat, idet ansættelsesaftalen var indgået på andre vilkår end konsulentaftalen. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse.

Skatterådet**SKM2023.286.SR**

Spørger og hendes ægtefælle har boet i Danmark i en årrække og har begge været omfattet af fuld skattepligt til Danmark. Parret er fra 2022 flyttet til Portugal, hvor de begge oprindeligt kom fra, og havde i den forbindelse solgt deres hus i Danmark.

Spørger havde frem til fraflytningen i 2022 arbejdet for den danske Region X. Da spørgers arbejdsgiver ønskede at fastholde spørgers kompetencer, var hun blevet ansat i en stilling som timelønnet, hvor hun arbejder ca. 30 timer om ugen fra sit hjem i Portugal.

Skatterådet bekræftede, at spørgers fulde skattepligt til Danmark var bevaret.

Skatterådet kunne imidlertid ikke bekræfte, at spørger kunne opnå lempelse efter ligningslovens § 33 A. Skatterådet havde herved lagt vægt på, at hun ikke opfyldte betingelserne herfor, idet spørgers ophold i udlandet ikke skyldtes en udstationering til

	Portugal, men derimod var uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom spørgers ophold i Portugal ikke havde nogen sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Endvidere kunne Skatterådet ikke bekræfte, at det forhold, at spørger blev hjemmehørende i Portugal, kunne føre til, at der kunne gives lempelse efter ligningslovens § 33 A, da spørger ikke opfyldte betingelserne.	
<u>SKM2008.18.SR</u>	Skatterådet bekræfter, at AM-bidraget fra 1. januar 2008 skal betragtes som en indkomstskat, der omfattes af de interne lempelsesregler. Skattelempelse godkendt.	
Andre afgørelser		
<u>SKM2001.194.TSS</u>	Grænsegængere efter <u>KSL §§ 5 A-D</u> kan få skattelempelse efter <u>LL § 33 A</u>, uden at være fuldt skattepligtige, hvis betingelserne i <u>LL § 33 A</u> ellers er opfyldt. Skattelempelse godkendt.	

C.F.4.2.2 Lønindkomst, ophold uden for riget, mindst 6 måneder, 42-dages-reglen og arbejdsgiverens forhold

Indhold

Afsnittet indeholder en række afsnit, som uddyber udtrykkene lønindkomst, ophold uden for riget, mindst 6 måneder og 42-dagesreglen.

Afsnittet indeholder:

- Lønindkomst ([C.F.4.2.2.1](#))
- Ophold uden for riget ([C.F.4.2.2.2](#))
- Mindst 6 måneder ([C.F.4.2.2.3](#))
- 42-dages-reglen ([C.F.4.2.2.4](#))
- Arbejdsgiverens forhold ([C.F.4.2.2.5](#))

C.F.4.2.2.1 Lønindkomst

Indhold

Dette afsnit beskriver, hvad der anses for og ikke anses for at være lønindkomst omfattet af [LL § 33 A](#).

Afsnittet indeholder:

- Løn og skattepligtige naturallydelser
- Løn under ferie, ferietillæg og feriegodtgørelse
- Lønaccessorier der har karakter af engangsydelser
- Løn under ferie mellem ophold i fremmede stater
- Løn under ferie i udlandet afholdt i forlængelse af en udstationeringsperiode
- Løn for arbejde her i landet i forbindelse med en udstationering
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Løn og skattepligtige naturallydelser

Lønindkomst omfatter:

- Kontant løn
- Tantieme/bonus
- Gratiale
- Godskrivning på konto
- Løntillæg mv.

Indkomsterne skal være modtaget i anledning af udlandsarbejdet. Det er uden betydning, om lønnen udbetales af en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver.

Det afgørende er, om lønnen, tantiemen m.m. vedrører arbejdet i udlandet. Udbetalingstidspunktet er som sådan uden betydning.

Lønindkomsten omfatter også værdien af skattepligtige naturallydelser, der modtages under udførelsen af det pågældende arbejde i udlandet.

Der kan fx være tale om:

- Fri bil
- Fri bolig
- Fri telefon
- Fri beklædning

Se [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.5.

Eksempel: Indkomst anset for optjent i Danmark

Skatterådet bekræftede, at der ikke kunne gives nedslag i den danske skat vedrørende aktieoptioner, der blev tildelt den 15. marts 2003 og som kunne udnyttes fra den 15. marts 2006 og de efterfølgende 5 år. Retserhvervelsen ansås for sket på tildelingstidspunktet, selv om udnyttelsen ifølge optionsprogrammet var delvis betinget af ansættelse i koncernen indtil 15. marts 2006. Da spørgeren fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark, skulle optionerne beskattes ved udnyttelsen i henhold til [LL § 28](#), uanset at spørgeren havde været bosat i Hong Kong siden 15. juni 2004. Optionerne var ikke omfattet af en DBO, og der var ikke hjemmel til lempelse efter [LL § 33](#) eller [§ 33 A](#), idet optionerne ansås for optjent i Danmark. Se [SKM2007.478.SR](#).

Løn under ferie, ferietillæg og feriegodtgørelse

Får en lønmodtager løn under ferie, medregnes den udbetalte løn i det år, hvor ferien holdes, selvom lønnen under ferien er optjent inden udlandsopholdet. Løn under ferie er derfor omfattet af

[LL § 33 A](#). Det gælder dog kun for ferie af et normalt omfang set i forhold til udstationeringsperioden.

Løn under ferie, der udbetales efter udlandsopholdets ophør, er ikke omfattet af [LL § 33 A](#), selvom lønnen under ferien er optjent under udlandsopholdet. Se [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.5.

Det samme gælder for ferietillægget efter ferielovens § 23, stk. 2. Ferietillægget er på 1 pct.

Feriegodtgørelse optjent i forbindelse med udlandsarbejdet er omfattet af [LL § 33 A](#), hvis feriegodtgørelsen efter de almindelige regler skal medregnes i den skattepligtige indkomst i indkomståret. Se CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.2.5.

I nogle overenskomster på arbejdsmarkedet er der lavet aftaler om, at medarbejdere under overenskomsten skal have etableret en "fritvalgskonto".

Der skal ske udbetaling fra "fritvalgskontoen" på feriefridage og søgnehelligdage.

Efter SKATs opfattelse skal udbetalinger fra "fritvalgskontoen" behandles på samme måde som løn under ferie set i relation til [LL § 33 A](#).

Ordinær eller førtidig udbetaling af tilgodehavende (indefrosne) feriemidler

Ordinær eller førtidig udbetaling af tilgodehavende feriemidler medregnes til den skattepligtige lønindkomst, selvom udbetalingen hidrører fra lønindkomst omfattet af LL § 33 A, medmindre den pågældende lønmodtager fortsat er omfattet af LL § 33 A på tidspunktet for den ordinære eller førtidige udbetaling af feriemidler. I denne situation vil udbetalingen være omfattet af LL § 33 A.

Hvis den ordinære eller førtidige udbetaling sker på et tidspunkt, hvor den pågældende persons lønindkomst er omfattet af LL § 33 A, vil udbetalingen også være omfattet af LL § 33 A, uanset om den lønindkomst, som de tilgodehavende feriemidler hidrører fra, var omfattet af LL § 33 A eller ej. Se [LF 164/2020](#) pkt. 2.2.2 til lov nr. 465 af 20/03/2021.

Se også

Se også afsnit [C.A.3.2](#) om Feriegodtgørelse, samtidighedsferie og udbetaling af tilgodehavende feriemidler.

Lønaccessorier der har karakter af engangsydelser

Gaver, særlige belønninger mv.

Lønaccessorier, der har karakter af engangsydelser, fx gaver og særlige belønninger samt fratrædelsesgodtgørelser ved stillingsophør og jubilæumsgratualer efter [LL § 7 U](#), er ikke omfattet af [LL § 33 A](#).

De nævnte engangsydelser er omfattet af [LL § 33 A](#), hvis de udelukkende udspringer af et ansættelsesforhold i udlandet. Se [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.5. Se også [SKM2023.339.HR](#).

Løn i en opsigelsesperiode

Hvis en del af en fratrædelsesgodtgørelse udgør løn i en opsigelsesperiode, og dermed ikke bliver beskattet efter den særlige opgørelsesmetode i [LL § 7 U](#), stk. 1, vil den del af fratrædelsesgodtgørelsen være omfattet af [LL § 33 A](#). Hvis personen fritstilles, er lønindkomst i en opsigelsesperiode omfattet af [LL § 33 A](#), selvom personen opholder sig i Danmark i opsigelsesperioden, når lønindkomsten i opsigelsesperioden har direkte tilknytning til arbejdet i udlandet.

Eksempel

En person havde i 12 år været ansat i et dansk selskab. Der var tale om ansættelse i det samme selskab i hele ansættelsesperioden. I hele ansættelsesperioden havde personen været fuldt skattepligtig til Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og der var givet lempelse ifølge ligningslovens § 33 A, idet betingelserne herfor var opfyldt i hele ansættelsesperioden.

Herefter indgav personen sin opsigelse og fratrådte endeligt 12 måneder senere. I denne periode var personen fritstillet. I fritstillingsperioden modtog personen en løbende månedsløn indtil udgangen af de 12 måneder dvs. indtil endelig fratrædelse. Personen havde opholdt sig i udlandet i en del af opsigelsesperioden for at afvikle lejlighed og bil, men havde i hovedparten af de 12 måneder opholdt sig i Danmark. Der var ikke særlige betingelser forbundet med udbetalingen af løn i opsigelsesperioden, og der var ikke krav om at personen skulle arbejde. Personen havde således ikke arbejdet i opsigelsesperioden, hverken i Danmark eller i udlandet.

Lønindkomsten i opsigelsesperioden var omfattet af [ligningslovens § 33 A](#), selvom personen blev fritstillet og opholdt sig i Danmark i opsigelsesperioden, idet lønindkomsten i opsigelsesperioden havde direkte tilknytning til arbejdet i udlandet.

Hvis lønnen, der bliver udbetalt i opsigelsesperioden, udspringer af arbejde udført i Danmark, er lønnen ikke omfattet af [LL § 33 A](#), da der ikke er tale om lønindkomst optjent under ophold i udlandet.

Der kan således være situationer, hvor personen forud for opsigelsen og modtagelse af løn i en opsigelsesperiode har arbejdet i Danmark eller på anden måde ikke har opfyldt betingelserne for anvendelsen af [LL § 33 A](#) i løbet af ansættelsesperioden. I en sådan situation skal der ske en forholdsmæssig fordeling, således at kun løn i opsigelsesperioden, der vedrører udlandsopholdet kan føre til lempelse ifølge [LL § 33 A](#).

Eksempel

En person har i en ansættelsesperiode på 6 år arbejdet for samme danske arbejdsgiver - først en periode i Danmark på 2 år, så en periode i udlandet på 2 år og derefter en periode i Danmark på 2 år. Der er aftalt et opsigelsesvarsel for personen på 6 måneder. I forbindelse med arbejdet i udlandet har betingelserne for at anvende ligningslovens § 33 A været opfyldt. Herefter opsiges personen sin stilling og bliver fritstillet. Der bliver udbetalt løn i opsigelsesperioden på 6 måneder, og der stilles ikke særlige krav i forbindelse med udbetalingen, herunder krav om arbejde. Personen opholder sig i Danmark i fritstillingsperioden. I denne situation skal der ske en opdeling, idet kun løn i opsigelsesperioden svarende til 2 måneders løn udbetales i anledning af arbejdet i udlandet.

Se også

Se også [SKM2018.117.SKAT](#) - Styresignal om lønindkomst i en opsigelsesperiode og [SKM2023.339.HR](#).

Løn under ferie mellem ophold i fremmede stater

I nogle tilfælde arbejder en person først en periode i et land og derefter i en periode i et andet land. I perioden mellem de to ophold afholder personen ferie i et tredje land. Det kan fx være i Danmark.

Set i relation til [LL § 33 A](#) skal lønnen under ferien i sådanne tilfælde behandles på samme måde, som den løn personen optjente under det ophold, der ligger umiddelbart før ferien, medmindre ferien optjenes og afholdes samtidigt ifølge reglerne i ferieloven.

Eksempel

En privat ansat person, som er ansat hos en dansk arbejdsgiver, arbejder og holder ferie i følgende perioder:

- Arbejder i land A fra 1. januar år 1 til 30. oktober år 2, - 1 år og 10 måneder
- Holder ferie i Danmark, med løn, fra 1. til 30. november år 2, - 1 måned

- Arbejder i land B fra 1. december år 2 til 30. april år 3, - 5 måneder
- Holder ferie i Danmark, med løn, fra 1. til 31. maj år 3, - 1 måned og
- Arbejder i land A fra 1. juni år 3 til 31. juli år 3, - 2 måneder.

Det samlede ophold uden for riget er på 2 år og 7 måneder. Opholdet er kun afbrudt af ferieophold i Danmark. Ferieopholdene har ikke på noget tidspunkt oversteget 42 dage inden for de seneste 6 måneder.

Land A:

Danmark har ingen DBO med land A.

Der skal ske skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, i den indkomst, der er optjent i land A.

Den løn, der udbetales under ferieopholdet i Danmark i år 2, skal behandles på samme måde som den løn, der er optjent under det netop overståede udlandsophold i land A.

Personen kan få skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, i den indkomst, der udbetales under ferien.

Land B:

Danmark har en DBO med land B.

Personen har hverken i år 2 eller 3 opholdt sig i land B i mere end 183 dage inden for et skatteår, et kalenderår eller en 12-måneders periode. Danmark har derfor beskatningsretten til den optjente indkomst.

Der skal ske halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3, i den indkomst, der er optjent i land B.

Den løn, der udbetales under ferieopholdet i Danmark i år 3, skal behandles på samme måde som den løn, der er optjent under det netop overståede udlandsophold i land B.

Personen kan derfor få halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3, i den indkomst, der udbetales under ferien.

Det gælder, selv om personen kan få skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, i den indkomst, der optjenes i det efterfølgende ophold i land A. Se [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.10.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.2.3](#) om halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3.

Løn under ferie i udlandet afholdt i forlængelse af en udstationeringsperiode

Løn under ferie og afspadsering afholdt i udlandet i forlængelse af en udstationeringsperiode blev i en konkret sag ikke anset for at være omfattet af [LL § 33 A](#). Ferien varede 3 mdr. og var optjent over flere år. Ferien blev ikke anset for at have sammenhæng med personens udlandsarbejde.

Eksempel

Det her er et eksempel på, at skattelempelse efter [LL § 33 A](#) er nægtet i lønindkomst under ferie i udlandet. Ferien blev holdt i forlængelse af en udstationeringsperiode.

Personen var udstationeret i Frankrig fra den 1. januar 1992 til 30. september 1992. I forlængelse af udstationeringen afholdt personen ferie i Frankrig indtil februar 1993. Personen modtog løn fra sin danske arbejdsgiver frem til 31. december 1992.

Landsskatteretten fandt, at den ferie som klageren afholdt, var optjent i tidligere år. Landsskatteretten fandt ikke, at ferien havde sammenhæng med personens arbejde i udlandet.

Lønindkomsten for perioden 1. oktober 1992 til 31. december 1992 kunne derfor ikke blive skattelempet efter [LL § 33 A](#). Se TfS 1996, 146 LSR.

Løn for arbejde her i landet i forbindelse med en udstationering

Lønindkomst, der er optjent i Danmark ved arbejde, der har direkte forbindelse med en udstationering, kan ikke skattelempe efter [LL § 33 A](#). Det fremgår direkte af [LL § 33 A](#), stk. 1, 2. pkt.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.2.2.4](#) om nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

Eksempel

Told- og Skattestyrelsen blev spurgt om brugen af [LL § 33 A](#) i relation til missionærers informationsopgaver under ophold i Danmark.

Told- og Skattestyrelsen udtalte bl.a., at løn, der modtages i forbindelse med nødvendigt arbejde i Danmark, ikke kan anses for lønindkomst erhvervet ved ophold i udlandet. Det gælder også for missionærers løn for informationsarbejde i Danmark. Lønnen optjent i Danmark kan derfor ikke lempes efter [LL § 33 A](#).

Told og Skattestyrelsen anså ikke den pågældende missionærs udlandsophold for afbrudt, fordi missionæren udførte informationsopgaver i Danmark under ferieopholdet. Se TfS 1993, 553TSS.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2023.339.HR	Sagen angik, om en skatteyder var berettiget til lempelse efter enten ligningslovens § 33 A eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Kina for en række vederlag, som skatteyderen havde modtaget i forbindelse med, at han fratrådte sin stilling hos sin tidligere arbejdsgiver. Skatteyderen, som var fuldt skattepligtig til Danmark, havde forud for fratrædelsen været udstationeret til Kina. Højesteret tiltrådte, at skatteyderens ansættelsesforhold i relation til spørgsmålet om lempelse efter ligningslovens § 33 A skulle anses for ét ansættelsesforhold, og at dette spørgsmål ikke gav grundlag for at forelægge spørgsmål herom for Domstolen. Højesteret tiltrådte endvidere, at der ikke var grundlag for at indrømme skatteyderen yderligere lempelse for løn i opsigelsesperioden, end det som Skatteministeriet anerkendte for landsretten. Højesteret fandt - i modsætning til landsretten - at fratrædelsesgodtgørelser efter ligningslovens ordlyd og forarbejder som udgangspunkt ikke er omfattet af adgangen til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Skatteyderen var heller ikke berettiget til lempelse efter fast administrativ praksis, der forudsætter, at fratrædelsesgodtgørelserne kan anses for erhvervet udelukkende	Tidligere instans SKM2022.394.CLR

	som følge af arbejdet i Kina. Af de grunde, der var anført af landsretten, tiltrådte Højesteret endvidere, at Kina som kildestat ikke var tillagt en eksklusiv beskatningskompetence, og at lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten derfor forudsatte, at der var betalt skat til Kina. Højesteret fandt efter sagens forløb ikke at kunne tage stilling til, om der var betalt skat i Kina af de omtvistede vederlag. Højesteret stadfæstede på denne baggrund landsrettens dom.	
Landsskatteretten		
TfS 1996, 146 LSR	Landsskatteretten fandt, at den ferie, som klageren afholdt i udlandet i forlængelse af en udstationeringsperiode, var optjent i tidligere år. Lønindkomsten under ferien kunne ikke lempes efter LL § 33 A. Skattelempelse nægtet.	
Skatterådet		
SKM2024.495.S R ◀	► Spørger var ansat hos G1 (arbejdsgivervirksomheden) og anvendte ligningslovens § 33 A vedrørende sin ansættelse i Y1-land. Spørger blev tildelt betingede aktier fra arbejdsgivervirksomheden, som spørger solgte straks efter vesting. Erhvervelse af aktierne var betinget af forsat ansættelse i koncernen. Antallet af erhvervede aktier blev beregnet på grundlag af Performance Conditions, som blev fastsat ud fra målopfyldelse vedrørende afkast ved investering i aktier i arbejdsgivervirksomheden over vestingperioden, - benævnt Optionen. Derudover blev spørger tildelt en Dividend Award med det formål at stille spørger, som om han var aktionær i arbejdsgiverselskabet i vestingperioden. Skatterådet bekræftede, at både aktier tildelt i henhold til Optionen og Dividend Award blev anset som tildeling af aktier omfattet af ligningslovens § 16, hvor den skattepligtige værdi blev anset som lønindkomst omfattet af ligningsloven § 33 A. Skatterådet bekræftede desuden, at spørgers anskaffelsessum for aktierne efter aktieavancebeskatningslovens § 24, stk. 1 og § 26, ved det efterfølgende salg svarede til den skattepligtige værdi, der indgik i lønindkomsten omfattet af ligningslovens § 33 A. ◀	
SKM2021.523.SR	Spørger var som led i sit ansættelsesforhold en del af et medarbejderaktieprogram, hvor han fik tildelt aktier. De tildelte aktier havde en vesting (modning) periode på 33 eller 36 måneder, hvorefter spørger erhvervede endelig ret til aktierne. Spørger havde været udstationeret til Kina i en periode. I udstationeringsperioden var han omfattet af ligningslovens § 33 A. Ligningslovens § 33 A giver mulighed for, at ens udenlandske indkomst kan blive eksemptionslempet. Skatterådet bekræftede, at aktielønnen i sagen kunne være omfattet af reglerne om lempelse efter ligningslovens § 33 A. Dette var blandt andet begrundet med, at aktielønnen ansås for at være en del af det samlede løbende vederlag, som Spørger fik for det arbejde, som han varetog for sin arbejdsgiver. Skatterådet bekræftede, at den del af aktielønnen, som var tildelt inden påbegyndelse af perioden med ligningslovens § 33 A, men som blev retserhvervet under perioden med ligningslovens § 33 A, kunne lempes efter ligningslovens § 33 A i forhold til den del af	

	indkomsten, som kunne henføres til arbejde udført under perioden med ligningslovens § 33 A.	
	Skatterådet bekræftede, at den del af aktielønnen, som var tildelt under perioden med ligningslovens § 33 A, men som blev retserhvervet efter perioden med ligningslovens § 33 A, kunne lempes efter ligningslovens § 33 A i forhold til den del af indkomsten, som kunne henføres til arbejde udført under perioden med ligningslovens § 33 A. Skatterådet bekræftede, at vestingperioden (optjeningsperioden) for en portion af de tildelt aktier skulle anses for at være ophørt pr datoen for ansættelsesophør. Hermed var vestingperioden for denne portion af aktier, blevet forkortet med 2 måneder.	
<u>SKM2007.478.SR</u>	En indkomst fra aktieoptioner blev anset for at være optjent i Danmark. Skatten af aktieoptionerne kunne derfor ikke lempes efter <u>LL § 33 A</u> . Personen boede i Hong Kong på det tidspunkt, optionerne blev udnyttet. Skattelempelse nægtet.	
Andre afgørelser		
TfS 1993, 553 TSS	Told- og Skattestyrelsen udtalte bl.a., at løn, der modtages i forbindelse med nødvendigt arbejde i Danmark, ikke kan anses for lønindkomst erhvervet ved ophold i udlandet. Det gælder også for missionærers løn for informationsarbejde i Danmark. Lønnen optjent i Danmark kan derfor ikke lempes efter <u>LL § 33 A</u> .	

C.F.4.2.2.2 Ophold uden for riget

Indhold

Dette afsnit beskriver, hvad der anses for og ikke anses for ophold uden for riget i relation til [LL § 33 A](#).

Afsnittet indeholder:

- Geografisk afgrænsning
- Søfolk
- Flypersonel
- Arbejde udført i Danmark
- Sygdom, barsel og korterevarende kursus
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

Se også [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.2.

Geografisk afgrænsning

Skattelempelse efter [LL § 33 A](#) gælder for lønindkomst, som en lønmodtager optjener uden for riget ved personligt arbejde i tjenesteforhold.

Uden for riget er i den sammenhæng uden for Danmark, Færøerne og Grønland.

Dansk, færøsk og grønlandsk luftrum, territorialfarvand og kontinentalsokkel er en del af riget.

Personer, der arbejder på installationer og borerigge i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af kulbrinteforekomster uden for den danske, færøske og grønlandske kontinentalsokkel, har ophold uden for riget.

Søfolk

På grund af de særlige arbejdsvilkår for søfolk, herunder fiskere, kan disse lønmodtagergrupper normalt kun anses for at have ophold uden for riget, såfremt de uden nogen form for afbrydelse befinder sig uden for riget i mindst 6 måneder. Når de kommer her til landet, må opholdet i udlandet anses for at være afbrudt.

Såfremt der derimod er tale om en længerevarende forhyring på et eller flere danske eller udenlandske fartøjer, der har base i udlandet, og som ikke anløber dansk havn eller sejler i dansk territorialfarvand, vil den pågældende have mulighed for at afholde ferie m.v. her i landet op til 42 dage, uden at opholdet anses for afbrudt. Det kræver, at de øvrige betingelser i [LL § 33 A](#) er opfyldt. Se [cir. nr. 72/1996 pkt. 5.2.2.](#)

Flypersonel

Flypersonel, der under deres udlandsophold flyver til og fra danske, færøske og grønlandske destinationer, opfylder ikke kravet om ophold uden for riget, og [LL § 33 A](#) kan derfor ikke anvendes.

Det danske luftrum er en del af riget, og arbejdet udføres derfor i Danmark, når flypersonel flyver gennem dansk luftrum på vej til og fra destinationer udenfor riget.

Det arbejde, der udføres i dansk luftrum, anses for at være nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, og udlandsopholdet afbrydes derfor ikke, med mindre flyet lander på destinationer inden for riget. Det gælder også for en enkelt landing.

En pilot, som arbejdede for et dansk luftfartsselskab, og som samtidig havde opholdt sig i udlandet i mere end 6 måneder uden afbrydelser på mere end højst 42 dage i alt, havde selvangivet sin indkomst fra ansættelsen som pilot som lempelsesberettiget efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Landsretten udtalte, at tilfælde, hvor en dansk lønmodtager, som har bevaret sin fulde skattepligt til Danmark, af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, falder uden for ligningslovens § 33 A. Om den konkrete sag udtalte landsretten, at pilotens udlandsophold ikke skyldtes en ansættelse i udlandet, hvor ophold i Danmark udgjorde nødvendigt arbejde set i forhold til en hovedbeskæftigelse i udlandet, men at udlandsopholdet derimod var uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom landet, hvor piloten tog ophold, ikke havde nogen form for sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Landsretten fandt på den baggrund, at ligningslovens § 33 A henset til såvel ordlyden som formålet med skattelempelsesreglen ikke var anvendelig i den konkrete situation. Se [SKM2023.18.ØLR.](#)

Arbejde udført i Danmark

Hvis der under udlandsopholdet erhverves lønindtægt for arbejde udført i Danmark, er udlandsopholdet afbrudt. Det gælder, selv om arbejdet i Danmark har været af kortvarig karakter.

Eksempel - arbejde i virksomhed i Danmark

Højesteret fandt det ikke godtgjort, at appellant under ophold i Danmark ikke havde udført arbejde i sin IT virksomhed, der havde bidraget til virksomhedens indtægter, og Højesteret fandt allerede som følge heraf, at betingelserne for lempelse efter [LL § 33 A](#) ikke var opfyldt. Se [SKM2007.501.HR.](#)

Eksempel - udlandsopholdet afbrudt

En eksportchauffør ansat i en italiensk vognmandsforretning kunne ikke opnå skattelempelse efter [LL § 33 A](#). Skatteministeriet blev spurgt, om en langturschauffør, der var hjemmehørende i

Danmark, kunne opnå skattelempelse efter LL § 33 A. Langturschaufføren var udstationeret til Italien. Han skulle arbejde for en italiensk vognmand. Lønnen blev udbetalt af den italienske arbejdsgiver. Arbejdet bestod i eksportkørsel mellem Danmark og Italien. Skatteministeriet svarede, at [LL § 33 A](#) ikke kunne anvendes, fordi udlandsopholdet bliver afbrudt, når der optjenes lønindkomst for arbejde udført i Danmark. Se TfS 1985,532.

Eksempel - udlandsopholdet ikke afbrudt

En lastbilchauffør var berettiget til lempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, for løn optjent i Y-land. Lastbilchaufføren var timelønnet og fik løn for transporttiden mellem hjemmet i Danmark og Y-land i forbindelse med weekend/ferieophold. Han kørte ikke lastbilen til Danmark. Landsskatteretten fandt, at transporttiden i Danmark ikke kunne karakteriseres som arbejde, og at lønnen for transporttiden derfor ikke havde karakter af løn for arbejde udført i Danmark. Den del af chaufførens løn, der kunne henføres til transporttiden i Danmark, skulle anses for en integreret del af det samlede vederlag for arbejde udført i Y-land. Se [SKM2016.34.LSR](#).

Udlandsopholdet anses for afbrudt, hvis en person modtager arbejdsløshedsdagpenge under et ophold i Danmark.

Hvis et arbejdsophold her i riget har været nødvendigt for arbejdet i udlandet, afbryder det ikke udlandsopholdet. Arbejdsopholdet skal dog medregnes i de 42 dage, lønmodtageren højst må opholde sig i Danmark inden for 6 måneder.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.2.2.4](#) om nødvendigt arbejde her i riget i relation til 42-dages-reglen.

Sygdom, barsel og korterevarende kursus

Hvis lønmodtageren modtager løn under sygdom eller barsel eller sygedagpenge eller barselsdagpenge under et ophold i Danmark, anses udlandsopholdet ikke for afbrudt. Hvis der udføres arbejde i Danmark under en barselsorlov, afbrydes udlandsopholdet, med mindre der er tale om nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

Udlandsopholdet anses ikke for afbrudt, hvis lønmodtageren modtager løn under et kortvarigt kursus i Danmark, der har direkte forbindelse med det arbejde, der udføres i udlandet.

Opholdene i Danmark skal medregnes i de 42 dage, lønmodtageren højst må opholde sig i Danmark inden for 6 måneder. Den indkomst, der modtages ved ophold i Danmark under sygdom, barsel eller kursus, er ikke indkomst optjent ved ophold uden for riget. Skatten af indkomsten kan derfor ikke lempes efter [LL § 33 A](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.4.2.2.4](#) om 42-dages-reglen.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2007.501.HR	Højesteret fandt det ikke godtgjort, at appellantens virksomhed, der havde bidraget til virksomhedens indtægter, og Højesteret fandt allerede som følge heraf, at betingelserne for lempelse efter LL § 33 A ikke var opfyldt.	
Landsretsdomme		

En pilot, som arbejdede for et dansk luftfartsselskab, og som samtidig havde opholdt sig i udlandet i mere end 6 måneder uden afbrydelser på mere end højst 42 dage i alt, havde selvangivet sin indkomst fra ansættelsen som pilot som lempelsesberettiget efter LL § 33 A, stk. 3.

SKAT ændrede pilotens skatteansættelser med henvisning til, at piloten ikke var berettiget til lempelse, fordi hans udlandsophold blev afbrudt, når han lettede eller landede i Danmark. Landsskatteretten ændrede SKATs afgørelse og anså piloten for berettiget til lempelse, idet Landsskatteretten fandt, at pilotens arbejde i Danmark var *"nødvendigt arbejde her i riget i forbindelse med udlandsopholdet"* (afgørelse af 11. december 2020 i sag 16-0870404).

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene og gjorde bl.a. gældende, at der ikke forelå noget lempelsesberettiget udlandsophold. Sagen blev i den forbindelse henvist til Østre Landsret som principiel.

Landsretten udtalte, at tilfælde, hvor en dansk lønmodtager, som har bevaret sin fulde skattepligt til Danmark, af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, falder uden for LL § 33 A.

Om den konkrete sag udtalte landsretten, at pilotens udlandsophold ikke skyldtes en ansættelse i udlandet, hvor ophold i Danmark udgjorde nødvendigt arbejde set i forhold til en hovedbeskæftigelse i udlandet, men at udlandsopholdet derimod var uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom landet, hvor piloten tog ophold, ikke havde nogen form for sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Landsretten fandt på den baggrund, at LL § 33 A henset til såvel ordlyden som formålet med skattelempelsesreglen ikke var anvendelig i den konkrete situation.

Idet piloten desuden ikke havde godtgjort, at der forelå en bindende administrativ praksis eller andre særlige omstændigheder, herunder en berettiget forventning, som var til hinder for, at et skattekrav gøres gældende vedrørende indkomsten i de omhandlede år, blev Skatteministeriets påstand taget til følge.

Byretsdomme

► SKM2024.524.BR ◀

► Sagen handlede om, hvorvidt skatteyderen (pilot) var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Spørgsmålet var konkret, om skatteyderen opholdt sig her i riget i ligningslovens § 33 A, stk. 1's forstand, i mere end 42 dage over den pågældende periode, herunder specifikt om han havde dokumenteret, at han ved sin flyvning den 20. februar 2017 (den 43. dag) ikke fløj igennem dansk luftrum.

Retten anførte, at det påhviler skatteyderen at dokumentere, at han ikke opholdt sig her i riget i mere end 42 dage i perioden, herunder at han ved flyvningen den 20. februar 2017 fløj udenom dansk luftrum som påstået.

	Retten fandt under henvisning til oplysninger fra G1-virksomhed om den konkrete flyvning, at skatteyderen ikke havde løftet sin bevisbyrde. Skatteministeriet blev derfor frifundet. ◀	
<u>SKM2018.207.BR</u>	Retten fandt, at den skattepligtige ikke havde løftet bevisbyrden for, at betingelserne i LL § 33 A, stk. 1, var opfyldt. Retten lagde i den forbindelse vægt på, at den skattepligtiges kreditkort løbende blev benyttet i Danmark, at den skattepligtige ikke havde godtgjort, at han ikke havde mulighed for at opholde sig i Danmark, når han havde "off-tid" i medfør af ansættelseskontrakten, og at der for visse perioder alene var fremlagt billeder fra udlandet som bevis for opholdene. Retten udtalte i den sammenhæng, at det under de beskrevne omstændigheder påhvilede den skattepligtige med en meget høj grad af sikkerhed at bevise, at han opholdt sig i udlandet, hvilket den skattepligtige ikke havde gjort. Retten lagde endvidere vægt på, at den skattepligtige ikke havde bevist, at han havde optjent løn i den periode, som parterne var enige om kunne give grundlag for lempelse efter sin tidsmæssige udstrækning. Retten henviste i denne sammenhæng til, at det er optjeningstidspunktet, der er afgørende for retten til lempelse.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2019.201.LSR</u>	Klager ansås for berettiget til udlandslempelse efter <u>LL § 33 A</u> , idet klagers ophold her i landet ikke ansås for at have afbrudt udlandsopholdet. Landsskatteretten lagde vægt på, at klager i den omhandlede periode ikke havde arbejdet eller modtaget understøttelse.	
<u>SKM2016.34.LSR</u>	En lastbilchauffør var berettiget til lempelse efter <u>LL § 33 A</u>, stk. 1, for løn optjent i Y-land. Lastbilchaufføren var timelønnet og fik løn for transporttiden mellem hjemmet i Danmark og Y-land i forbindelse med weekend/ferieophold. Han kørte ikke lastbilen til Danmark. Landsskatteretten fandt, at transporttiden i Danmark ikke kunne karakteriseres som arbejde, og at lønnen for transporttiden derfor ikke havde karakter af løn for arbejde udført i Danmark. Den del af chaufførens løn, der kunne henføres til transporttiden i Danmark, skulle anses for en integreret del af det samlede vederlag for arbejde udført i Y-land.	
Andre afgørelser		
TfS 1985,532	Eksportchauffør udførte eksportkørsel mellem Danmark og Italien. Udlandsopholdet blev afbrudt ved arbejde i Danmark. Eksportchaufføren kunne ikke få lempelse efter <u>LL § 33 A</u> . Skattelempelse nægtet.	

C.F.4.2.2.3 Mindst 6 måneder

Indhold

Dette afsnit beskriver, hvad der anses for og ikke anses for ophold uden for riget i mindst 6 måneder set i relation til [LL § 33 A](#).

Afsnittet indeholder:

- 6-måneders-perioden
- Ferie eller lignende afholdt i udlandet

- Ferie eller lignende afholdt her i riget
- Udlandsopholdets afbrydelse eller ophør af upåregnelige årsager
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

- [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.3 og pkt. 5.2.4
- Styresignal [SKM2009.638.SKAT](#) om lempelsesperiodens start og ophør og om ophold i udlandet på 6 måneders dagen.

6-måneders-perioden

Den lønindkomst, der kan skattelempe efter [LL § 33 A](#), skal være optjent ved ophold uden for Danmark, Færøerne og Grønland i mindst 6 måneder.

En sømands ophold om bord på et dansk skib registreret i DIS kan medregnes ved opgørelsen af 6 måneders-perioden.

Afsluttende afrapportering i Danmark kan ikke medregnes, når udlandsopholdets varighed opgøres.

Ophold i flere lande gælder som en samlet opholdsperiode. Det er en betingelse, at opholdene kun afbrydes af nødvendigt arbejde, ferie eller lignende her i riget af en sammenlagt varighed på højst 42 dage inden for enhver 6-måneders periode.

Udlandsopholdets længde skal kunne dokumenteres over for skattemyndigheden, fx ved arbejdskontrakt, lønsedler, rejsebilag mv. Se også afsnit [C.F.4.2.1](#) om dokumentation.

6-måneders perioden kan starte i et indkomstår og slutte i et andet indkomstår.

Udtrykket "mindst 6 måneder" skal forstås som en månedsregel. Brudte døgn ved start og afslutning af et udlandsophold skal medregnes ved opgørelsen af de 6 måneder. Se [C.F.4.2.2.4](#) om brudte døgn.

Et ophold, der strækker sig over 183 dage (fx fra 23. marts til 21. september), opfylder ikke betingelsen om ophold i udlandet i mindst 6 måneder. Hvis et udlandsophold starter fx den 23. marts, kan det tidligst afsluttes den 22. september.

Hvis en lønmodtager i en periode opfylder betingelserne for skattelempelse efter [LL § 33 A](#), vælger lønmodtageren selv, om perioden omfattet af skattelempelse efter [LL § 33 A](#) skal starte ved første udrejse eller eventuelt først ved en senere udrejse. Lønindkomsten skal beskattes efter de almindelige regler, indtil lønmodtageren har valgt lempelse efter [LL § 33 A](#). Se [SKM2007.883.LSR](#).

Lempelsesperioden starter ved begyndelsen af det udlandsophold, hvor lønmodtageren ønsker lempelse efter [LL § 33 A](#). Det vil sige, at hvis der sker udrejse den 1. juli, kan lempelsesperioden ikke starte fx den 4. juli, hvor der allerede er taget ophold i udlandet.

Lempelsesperioden afbrydes først, når betingelserne for reglens anvendelse ikke længere er opfyldt.

Eksempel: LL § 33 A er en månedsregel - afsluttende afrapportering i Danmark uden betydning for udlandsopholdets længde

En person udsendt til Bosnien udrejste den 13. maj 1996 og kom tilbage den 11. november 1996.

Højesteret fandt, at opholdet ikke kunne anses for afbrudt på grund af ferieophold i mere end 42 dage. Højesteret fandt derimod, at [LL § 33 A](#) må forstås som en månedsregel, og at personen dermed ikke opfyldte kravet om ophold uden for riget i mindst 6 måneder.

Brudte døgn i forbindelse med udlandsopholdets start og afslutning skal, ifølge Højesterets dom, medregnes ved opgørelsen af de 6 måneder.

Det var endvidere uden betydning for opgørelsen af varigheden af udlandsopholdet, at personen udførte afsluttende afrapportering i Danmark efter hjemkomsten den 11. november. Se [SKM2003.405.HR.](#)

Eksempel: Lempelsesperioden afbrydes, når betingelserne for lempelse ikke længere er opfyldt

Skatterådet fandt, at lempelsesperioden efter [LL § 33 A](#) starter ved begyndelsen af et udlandsophold og først afbrydes igen, når betingelserne for lempelse ikke længere er opfyldt, fx fordi 42-dages-reglen overskrides.

Spørgeren havde, på det tidspunkt Skatterådet blev spurgt, været udstationeret igennem en længere periode og havde anvendt reglerne i [LL § 33 A](#) siden 9. august 2006. Spørgeren ønskede at afbryde sit udlandsophold set i relation til [LL § 33 A](#) den 9. juli 2007 og derefter begynde på en ny lempelsesperiode den 8. august 2007.

Efter reglerne i [LL § 33 A](#) blev udlandsopholdet først afbrudt i juleferien 2007.

Spørgeren kunne derfor ikke selv vælge at afbryde beskattningen efter [LL § 33 A](#) den 9. juli 2007. Se [SKM2008.427.SR.](#)

Eksempel: Lempelsesperioden starter, når udlandsopholdet begynder

En person udstationeret til Storbritannien udrejste den 1. juli 2003 og kom tilbage den 22. december 2003. Personen afholdt ferie i Danmark fra den 22. december 2003 til den 3. januar 2004. Den 3. januar 2004 rejste personen til Sverige og holdt ferie der indtil den 5. januar 2004. Herefter opholdt personen sig igen i Danmark.

Landsskatteretten fandt, at personens udlandsophold skulle anses for at være begyndt den 1. juli. Udlandsopholdet kunne ikke anses for at være begyndt den 4. juli 2003. Dette ønskede skatteyderen på grund af kravet om, at man skal opholde sig i udlandet på 6-måneders-dagen for udlandsopholdets start. Se [SKM2007.883.LSR.](#)

Ferie eller lignende afholdt i udlandet

Ophold uden for riget er ikke begrænset til arbejdsophold. Ophold i udlandet, der ikke er arbejdsrelaterede, kan medregnes i 6-måneders perioden. Det gælder således i et vist omfang for ferieophold.

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

Det gælder også, hvis lønmodtageren afslutter et udlandsophold med ferie her i riget (under 42 dage) efterfulgt af ferie i udlandet. Det er dog en betingelse, at lønmodtageren er i udlandet på 6-måneders-dagen for udlandsopholdets start.

Eksempel: Ophold uden for riget ikke begrænset til arbejdsophold

Landsskatteretten fandt, at bestemmelsen i [LL § 33 A](#) om "ophold uden for riget" ikke var begrænset til arbejdsophold.

En person havde arbejdet i Norge og foretaget en navertur i Østeuropa, Holland og Belgien, inden han havde et arbejdsophold i Algeriet.

Da personen ved afslutningen af arbejdsopholdet i Algeriet havde opholdt sig i udlandet i mindst et år (dagældende regel), og da personens ophold her i landet ikke kunne antages at have afbrudt perioden, fandt Landsskatteretten at bestemmelsen i [LL § 33 A](#) kunne anvendes. Se LSRM 1986, 65.

Eksempel: Udlandsophold afsluttet med ferie i Danmark efterfulgt af ferie i udlandet

En person var i perioden fra 1. februar til 18. juni 1984 udstationeret i Jordan for et ingeniørfirma. Personen var bevilliget ferie fra 19. juni til 6. august 1984.

Personen afholdt ferie i Danmark fra 19. juni til 27. juli 1984 og ferie i Grækenland fra 28. juli til 4. august 1984.

Da personen havde opholdt sig i udlandet ved udløbet af 6-måneders-perioden, og da personens ferieophold ikke oversteg 42 dage, fandt Landsskatteretten, at personen var berettiget til lempelse efter [LL § 33 A](#). Se TfS 1988, 169 LSR.

Eksempel: Ferie i starten af et udlandsophold

En person blev anset for at have opholdt sig i Tyskland fra den 3. juni 2008, inden han påbegyndte arbejde i udlandet fra den 13. juni til den 29. oktober 2008. Da han endvidere var på kursus i Tyskland den 1. - 9. december 2008, og i den mellemliggende periode havde ophold i Danmark på mindre end 42 dage, blev han anset for at opfylde betingelserne for lempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1. Se [SKM2011.747.LSR](#).

Ferie eller lignende afholdt her i riget

Ferie eller lignende afholdt her i riget som afslutning på et udlandsophold, kan **ikke** medregnes til 6-måneders-perioden, hvis man opholder sig her i riget på 6-måneders-dagen for udlandsopholdets start.

Det gælder også, selv om ferien her i riget efterfølges af ferie i udlandet.

Bemærk

Ophold her i riget på 6-måneders-dagen for udlandsopholdets start afbryder ikke udlandsopholdet, hvis man fortsætter med at arbejde i udlandet efter 6-måneders-dagen. Se [SKM2009.638.SKAT](#).

Eksempel: Udlandsophold afsluttet med ferie. Ophold i Danmark på 6-måneders-dagen

En person, som var udstationeret til Storbritannien, udrejste den 1. juli 2003 og kom tilbage den 22. december 2003. Personen afholdt ferie i Danmark fra den 22. december 2003 til den 3. januar 2004. Den 3. januar 2004 rejste personen til Sverige og holdt ferie der indtil den 5. januar 2004. Herefter opholdt personen sig igen i Danmark.

Da personen ikke havde holdt ferie i udlandet på 6-måneders-dagen (31. december) regnet fra udstationeringens start, blev udlandsopholdet anset for afbrudt den 22. december 2003.

Personen havde dermed ikke opholdt sig uden for riget i mindst 6 måneder, og der kunne ikke godkendes lempelse efter [LL § 33 A](#). Se [SKM2007.883.LSR](#).

Udlandsopholdets afbrydelse eller ophør af upåregnelige årsager

Der kan ikke gives lempelse efter [LL § 33 A](#), hvis et udlandsophold afbrydes eller definitivt ophører, inden opholdet uden for riget udgør mindst 6 måneder.

Det gælder også, selv om afbrydelsen eller det definitive ophør skyldes årsager, som lønmodtageren ikke selv har indflydelse på.

Eksempel: Udlandsopholdet afbrudt på grund af arbejdsgivers konkurs

En persons udlandsophold blev afbrudt før tid på grund af arbejdsgiverens konkurs.

Landsskatteretten fandt, at det var uden betydning, at udlandsopholdet var afbrudt på grund af årsager, som personen ikke havde indflydelse på.

Udlandsopholdets længde opfyldte ikke reglen i [LL § 33 A](#). Der kunne derfor ikke godkendes skattelempelse. Se LSRM 1981, 95 LSR.

Eksempel: Udlandsopholdet afbrudt fordi lønmodtageren blev afskediget

En persons udlandsophold blev afbrudt før tid, fordi personen blev afskediget.

Personen var udstationeret i perioden fra 17. februar 1980 til 14. januar 1981. Den 14. januar rejste personen hjem, fordi han var blevet afskediget. Personen opholdt sig herefter i Danmark indtil den 17. februar 1981 uden at være i beskæftigelse og uden at modtage understøttelse. Den 17. februar 1981 rejste personen til udlandet for at opfylde reglerne i den dagældende [LL § 33 A](#).

Landsskatteretten bestemte, at [LL § 33 A](#) ikke kunne anvendes, uanset at udlandsopholdet blev afbrudt, fordi personen blev afskediget.

Landsskatteretten fandt ikke, at personens ophold i Danmark kunne sidestilles med ferie eller lignende. Se LSRM 1983, 59 LSR. Se også [SKM2019.201.LSR](#) om ophold i Danmark i en arbejdsløshedsperiode mellem to udlandsophold.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse

Afgørelsen i stikord

**Yderligere
kommentarer**

Højesteretsdomme

[SKM2003.405.H](#)
R

Højesteret fandt, at reglen i [LL § 33 A](#) må forstås som en månedsregel og ikke som en "183-dages-regel". Afsluttende afrapportering i Danmark medregnes ikke i udlandsopholdets varighed. **Skattelempelse nægtet.**

Landsretsdomme

[SKM2019.512.Ø](#)
LR

Landsretten fandt ikke, at skatteyderen havde godtgjort, at to indsætninger på skatteyderens bankkonto, der hidrørte fra appellantens svigermor, ikke stammede fra skattepligtig indkomst. Landsretten tiltrådte derfor, at beløbene blev anset for skattepligtig indkomst efter statsskattelovens § 4. Landsretten fandt endvidere ikke, at skatteyderen havde dokumenteret, at han i indkomståret 2006 var berettiget til lempelse efter [ligningslovens § 33 A](#). Landsretten lagde i den forbindelse vægt på, at skatteyderen ikke havde fremlagt kontoudskrifter eller lignende materiale, der understøttede, at han opfyldte betingelsen i [ligningslovens § 33 A](#) om ophold uden for Danmark i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser end nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med arbejdet i udlandet, ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage. Byrettens dom blev derfor stadfæstet i det omfang, den var anket.

Tidl. instans:

[SKM2017.473.B](#)
R

[SKM2018.437.V](#)
LR

Sagen angik spørgsmålet om dansk ret til at beskatte indkomst optjent ombord på et skib under norsk flag,

Tidligere instans

som fiskede krill ud for Antarktis. Betingelserne for lempelse efter LL §33 A var ikke opfyldt. Skattelempelse nægtet.

[SKM2017.499.B](#)

[R](#)

TfS 1988, 598
VLD

Sagen blev forligt i Landsretten. Skatteministeriet anerkendte, at skatteyder kunne få nedsættelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1. Ferie afholdt i Norge som afslutning på udlandsopholdet skulle medregnes i perioden. **Skattelempelse godkendt.**

Byretsdomme

Landsskatteretten

[SKM2019.201.L](#)
[SR](#)

Klager ansås for berettiget til udlandslempelse efter [LL § 33 A](#), idet klagers ophold her i landet ikke ansås for at have afbrudt udlandsopholdet. Landsskatteretten lagde vægt på, at klager i den omhandlede periode ikke havde arbejdet eller modtaget understøttelser.

[SKM2007.883.L](#)
[SR](#)

Landsskatteretten fandt, at udlandsopholdet blev afbrudt inden reglen om 6-måneders ophold uden for riget var opfyldt. Udlandsopholdet blev afsluttet med ferie i Danmark efterfulgt af ferie i udlandet. Personen havde ikke opholdt sig i udlandet på 6-måneders-dagen for udlandsopholdets start. **Skattelempelse nægtet.**

TfS 1995, 173
LSR

Landsskatteretten fandt, at reglen i [LL § 33 A](#) må forstås som en månedsregel og ikke som en "183-dages-regel".

Personen havde opholdt sig i udlandet fra den 23. marts 1992 til den 21. september 1992. **Skattelempelse nægtet.**

TfS 1988, 169
LSR

Landsskatteretten fandt, at et ferieophold i Danmark efterfulgt af et ferieophold i udlandet afholdt som afslutningen på et udlandsophold skulle medregnes i 6-måneders perioden. Det skyldtes, at personen havde opholdt sig i udlandet ved udløbet af 6-måneders-perioden. **Skattelempelse godkendt.**

LSRM 1986,
65LSR

Landsskatteretten fandt, at reglen om "ophold uden for riget" i [LL § 33 A](#), ikke var begrænset til arbejdsophold. **Skattelempelse godkendt.**

LSRM 1983, 59
LSR

Landsskatteretten fandt, at udlandsopholdet måtte anses for afbrudt. Det var uden betydning, at afbrydelsen skete på grund af afskedigelse. Efterfølgende ophold i Danmark kunne ikke sidestilles med ferie eller lignende. **Skattelempelse nægtet.**

LSRM 1981, 95
LSR

Landsskatteretten fandt, at udlandsopholdet måtte anses for afbrudt. Det var uden betydning, at afbrydelsen skete på grund af arbejdsgiverens konkurs og dermed af en grund, som klageren ikke selv havde indflydelse på. **Skattelempelse nægtet.**

Skatterådet

[SKM2008.427.S](#)
[R](#)

Skatterådet bekræftede, at der ikke var hjemmel til, at spørgeren selv placerede den lempelsesberettigede periode på et vilkårligt tidspunkt under udlandsopholdet. Lempelsesperioden starter ved begyndelsen af udlandsopholdet og afbrydes, når

betingelserne for reglens anvendelse ikke længere er opfyldt.

C.F.4.2.2.4 42-dages-reglen

Indhold

Dette afsnit beskriver reglen om, at ophold her i riget højst må udgøre 42 dage inden for enhver 6-måneders periode.

Afsnittet indeholder:

- Nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet
- Brudte døgn
- Ophold i riget inden for de første 6 måneder
- Ophold her i riget ved ophold i udlandet i mere end 6 måneder
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

- [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.4.

Nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet

Et ophold uden for riget på mindst 6 måneder kan afbrydes af nødvendigt arbejde her i riget, ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage, uden at retten til skattelempelse efter [LL § 33 A](#) mistes.

Hvis der udføres nødvendigt arbejde her i riget, skal arbejdet være direkte forbundet med udlandsopholdet for, at retten til skattelempelse ikke mistes.

Arbejdsopholdet i Danmark skal vedrøre hovedbeskæftigelsen i udlandet. Har en person fx også et bijob i udlandet, vil et arbejdsophold i Danmark, der vedrører bijobbet, afbryde udlandsopholdet set i relation til [LL § 33 A](#).

Når det skal afgøres, om arbejdet her i riget er nødvendigt, skal det ske efter en streng vurdering. Se [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.4.

Nødvendigt arbejde kan fx være, når en person afrapporterer over for bestyrelsen, modtager instrukser eller deltager i kurser, der har direkte tilknytning til det arbejde, der bliver udført i udlandet.

Ophold i Danmark skal medregnes i opgørelsen af de 42 dage, når der bliver udført nødvendigt arbejde. Den skattepligtige kan derfor højst udføre nødvendigt arbejde i Danmark i 42 dage i en periode på 6 måneder.

Den løn, der modtages for at udføre nødvendigt arbejde i Danmark, er ikke omfattet af [LL § 33 A](#). Se [LL § 33 A](#), stk. 1, 2. punktum.

Begrænsningen for de erhvervsmæssigt betingede ophold i Danmark medfører, at deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark afbryder udlandsopholdet efter reglerne i [LL § 33 A](#). Det gælder også for medarbejdervalgte bestyrelsesmedlemmer, når bestyrelsesarbejdet ikke har en direkte forbindelse til det arbejde, der bliver udført i udlandet.

Deltagelse i møder med kunder i Danmark anset som nødvendigt arbejde

S var ansat som Vice President, Consumer Sales, i en koncern med hovedsæde i Holland i perioden 1. januar - 31. august 2001. Byrettens dom angik, ud over spørgsmålet om dobbeltbeskatningslempelse, også om S kunne få skattelempelse efter [LL § 33 A](#).

Byretten anså det for godtgjort, at S ikke har haft andre formål med sine ophold i Danmark end nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med den udenlandske ansættelse og private gøremål. Byretten lagde vægt på S' forklaring om, at han blev brugt af de nationale datterselskaber og herunder også det danske til at styrke deres position overfor større kunder. S deltog i dette arbejde som repræsentant for koncernledelsen og i den samlede koncerns interesse.

Byretten anså det også for godtgjort, at S, i ingen delperiode på 6 måneder inden for den samlede periode, havde opholdt sig i Danmark i mere end højst 42 dage. Dette uanset at det for nogle dage kunne være tvivlsomt, om S befandt sig i Danmark eller andre lande, og selv om der blev taget højde for brudte dage.

Byretten fandt herefter, at S kunne få skattelempelse efter [LL § 33 A](#). Byretten forholdt sig ikke til, om der var fuld eller halv lempelse for den del af lønnen, som Danmark havde beskatningsretten til efter DBO'erne. Skatteministeriet ankede sagen til Landsretten og fik medhold i, at en del af skatteyderens arbejde blev udført i Danmark, jf. [LL § 33 A](#), stk. 2, 2. pkt., og i lande, hvis DBO'er havde tillagt Danmark beskatningsretten, jf. [LL § 33 A](#), stk. 3, 1. pkt. Skatteyderen kunne derfor ikke få medhold i sin påstand om fuld lempelse, idet det var uden betydning, hvor få arbejdstimer i Danmark og udlandet, der var tale om. Se [SKM2015.576.ØLR](#).

Deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark var ikke nødvendigt arbejde

Ligningsrådet fandt, at en persons deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark ikke var nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet. Lempelsesperioden efter [LL § 33 A](#) måtte derfor anses for afbrudt ved deltagelse i bestyrelsesmøderne. Personens ophold i Danmark på ferie eller lignende, nødvendigt arbejde og kurser oversteg ikke 42 dage inden for 6 måneder. Se TfS 1995, 243 LR. Se også [SKM2020.108.SR](#) om bestyrelsesarbejde og undervisning i Danmark.

Medarbejdervalgt bestyrelsesmedlem. [LL § 33 A](#) kunne ikke anvendes

Landsskatteretten fandt, at en persons arbejde i Danmark som medarbejdervalgt bestyrelsesmedlem og deltagelse i kurser knyttet til arbejdet som bestyrelsesmedlem ikke var nødvendigt arbejde i Danmark set i relation til [LL § 33 A](#).

Personens arbejdsopgaver for det danske selskab var at vedligeholde og reparere dansk indregistrerede fly med base i Tyskland.

Landsskatteretten anså ikke bestyrelsesarbejdet i selskabet for at være direkte eller indirekte forbundet med arbejdet i Tyskland. Det samme gjaldt den kursus-aktivitet, personen deltog i som bestyrelsesmedlem i selskabet.

Arbejdet i Danmark som bestyrelsesmedlem blev anset for at afbryde lempelsesperioden set i relation til [LL § 33 A](#). Se [SKM2010.94.LSR](#).

Deltagelse i holdingselskabs generalforsamling i Danmark som ulønnet direktør. Anvendelse af LL § 33 A ville blive afbrudt.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en ulønnet direktørs deltagelse i en generalforsamling i sit holdingselskab i Danmark, ikke ville have betydning for, om han ville kunne få lempelse efter ligningslovens § 33 A, da deltagelsen blev anset for at være erhvervmæssigt betinget. Personen var fuldt skattepligtig til Danmark og var udstationeret i Vietnam. Personen ønskede at gøre brug af skattelempelse i ligningslovens § 33 A, der som udgangspunkt er betinget af, at der ikke udføres arbejde i Danmark under udlandsopholdet. Han ønskede derfor at vide, om deltagelse i et holdingselskabs generalforsamling i Danmark som ulønnet direktør, blev anset for at være erhvervmæssigt betinget. Se [SKM2019.340.SR](#).

Deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark var nødvendigt arbejde

En person var udstationeret til Cameroun af en koncern. Personen var ansat som regional salgschef og administrerende direktør i koncernens afrikanske datterselskab.

I Danmark udførte klager arbejde, der bestod i deltagelse i bestyrelsesmøder i det afrikanske selskab, aflæggelse af regnskaber, overdragelse af projekter solgt i Afrika, opdatering og information om nye projekter samt modtagelse af potentielle kunder fra Afrika.

Efter en konkret vurdering fandt Landsskatteretten, at det arbejde, som personen havde udført i Danmark, i sin egenskab af salgschef og administrerende direktør for det afrikanske selskab, stod i direkte forbindelse med udlandsopholdet, og at det var nødvendigt for klageren at udføre dette arbejde, for at kunne varetage arbejdet i udlandet.

Da de øvrige betingelser i [LL § 33 A](#) var opfyldt, kunne der gives skattelempelse efter [LL § 33 A](#). Se [SKM2010.790.LSR](#).

Arbejde i Danmark som repræsentant for koncernledelsen anset for nødvendigt arbejde

Skatterådet kunne bekræfte, at spørgeren, der er fuldt skattepligtig til Danmark og ansat i et tysk selskab som teknisk direktør i en verdensomspændende koncern, kunne anses for at udføre nødvendigt arbejde i Danmark i henhold til ligningslovens § 33 A, når han udførte arbejde som repræsentant for koncernledelsen og i den samlede koncerns interesse. Spørgerens løn ville derfor være skattefritaget efter bestemmelsen, forudsat at de øvrige betingelser var opfyldt. Bestemmelsen ville dog ikke finde anvendelse, hvis spørgerens arbejde alene vedrørte interne anliggender i den danske afdeling af koncernen, eller hvis spørgerens tilstedeværelse i Danmark ikke var nødvendig for at varetage koncernens interesser. Se [SKM2015.58.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.4.2.2.2](#) om flypersonel, der flyver gennem dansk, færøsk eller grønlandsk luftrum.

Brudte døgn

Når man opgør antallet af døgn med ophold i Danmark, skal man medregne brudte døgn.

Hvis en person fx ankommer til Danmark fredag kl. 12 og rejser ud igen mandag kl. 12, vil der være tale om 4 dage med ophold i Danmark.

Rejsedagene ved udlandsopholdets start og afslutning skal man ikke medregne i de 42 dage.

Ved ophold i Danmark skal brudte døgn medregnes i de 42 dage

Østre Landsret fandt, at brudte døgn skal medregnes i de 42 dage ved ophold i Danmark.

En person var ansat til at arbejde i udlandet. Ved opgørelsen af de dage personen havde opholdt sig i Danmark, ville [LL § 33 A](#) være opfyldt, hvis brudte døgn i Danmark ikke medgik ved opgørelsen af de 42 dage.

[LL § 33 A](#) var derimod ikke opfyldt, hvis brudte døgn i Danmark talte med i opgørelsen af de 42 dage.

De brudte døgn i Danmark skulle tælle med i opgørelsen af de 42 dage, og [LL § 33 A](#) kunne ikke bruges. Se TfS 1997, 556 ØLD.

Rejsedage ved udlandsopholdets start og afslutning skal ikke medregnes i de 42 dage

Efter ordlyden af [LL § 33 A](#) fandt Højesteret ikke, at rejsedagene ved et udlandsopholds start og afslutning skulle medregnes i de 42 dage.

En person havde arbejdet i udlandet fra den 13. maj til den 11. november i indkomståret. Personen havde opholdt sig i Danmark i 44 dage på ferie eller lignende, hvis rejsedagene ved udlandsopholdets start og afslutning skulle medregnes, og i 42 dage hvis de ikke skulle.

Rejsedagene ved udlandsopholdets start og afslutning skulle ikke medregnes. Udlandsopholdet var dermed ikke afbrudt på grund af for mange dage med ophold i Danmark.

Personen blev alligevel nægtet skattelempelse efter [LL § 33 A](#), fordi opholdet i udlandet ikke strakte sig over 6 måneder. Se [SKM2003.405.HR](#).

Ophold her i riget inden for de første 6 måneder

Inden for et udlandsophold på 6 måneder kan man opholde sig her i riget i 42 dage uden at miste muligheden for at bruge [LL § 33 A](#). Det svarer til 7 dage om måneden.

Det betyder, at en lempelsesperiode først begynder fra og med starten af den første 6-måneders periode, hvor opholdene her i riget har haft en sammenlagt varighed på højst 42 dage.

Udlandsopholdet først begyndt ved starten af en 6-måneders periode, hvor ophold i Danmark ikke oversteg 42 dage.

En person havde over en årrække opholdt sig mindre end 7 dage per måned i Danmark i gennemsnit.

Vestre Landsret fandt, at personen først kunne anses for at have påbegyndt en lempelsesperiode efter [LL § 33 A](#), fra og med starten af den første 6-måneders periode, hvor opholdene her i riget havde en sammenlagt varighed på højst 42 dage.

Personen blev nægtet skattelempelse efter [LL § 33 A](#) for den første del af den periode, han havde arbejdet i udlandet. Skattelempelse efter [LL § 33 A](#) kunne først godkendes fra og med den første 6-måneders periode, hvor personen ikke havde opholdt sig mere end 42 dage i Danmark. Se [SKM2001.173.VLR](#).

Afgørelsen blev senere stadfæstet af Højesteret.

Højesteret begrundede afgørelsen med at skattelempelse efter [LL § 33 A](#) var betinget af, at ferieophold med videre her i riget højst må have en sammenlagt varighed af 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders-periode. Se [SKM2003.209.HR](#).

Ophold her i riget ved ophold i udlandet i mere 6 måneder

Hvis et udlandsophold strækker sig ud over 6 måneder, bliver perioden med tilladt ophold i Danmark forlænget tilsvarende i forholdet mellem 6 måneder og 42 dage.

Der er ikke krav om, at opholdet i udlandet bliver forlænget med en hel måned.

Ved ophold i udlandet, der strækker sig ud over 6 måneder, er skattelempelse efter [LL § 33 A](#) betinget af, at opholdene her i riget har en sammenlagt varighed af højst 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders-periode.

Told- og Skattestyrelsen har udtalt, at et udlandsophold må anses for afbrudt, hvis en person på en given dato har opholdt sig her i riget i mere end 42 dage inden for de seneste 6 måneder af et udlandsophold. Udlandsopholdet anses for at være afbrudt ved starten af det ferieophold mv., i hvilket de 42 dage bliver overskredet. Det er fordi ferieophold mv. her i riget, som udgør afslutningen på et udlandsophold, ikke bliver medregnet til udlandsopholdet. Se [SKM2004.15.TSS](#).

Hvis betingelserne for skattelempelse er opfyldt i perioden inden udlandsopholdet bliver afbrudt, mister en person ikke muligheden for skattelempelse i den periode. Det gælder, selv om personen efterfølgende har opholdt sig her i riget i mere end 42 dage inden for en 6-måneders-periode.

Eksempel

Et udlandsophold starter den 1. januar. Personen opholder sig i Danmark i 10 weekender (fredag-søndag) i perioden fra 1. februar til 1. juni. Det giver i alt 30 dage med ophold i Danmark. Personen rejser til Danmark den 30. juni for at holde ferie i 14 dage.

[LL § 33 A](#) er opfyldt i perioden fra 1. januar til 30. juni.

Den 12. juli har personen opholdt sig i Danmark i 43 dage inden for den seneste 6-måneders-periode (13. januar til 12. juli).

Udlandsopholdet bliver dermed afbrudt den 30. juni.

Hvis personen vil opnå skattelempelse efter [LL § 33 A](#) efter, at udlandsopholdet er afbrudt, skal personen på ny opholde sig i udlandet i mindst 6 måneder.

Hvis personen i eksemplet rejste hjem på 14 dages ferie i Danmark den 29. juni i stedet for den 30. juni, ville udlandsopholdet være afbrudt den 29. juni.

Dermed ville udlandsopholdet være afbrudt, inden der var forløbet 6 måneder. Der vil derfor ikke kunne gives skattelempelse for den forudgående periode.

Maksimalt 42 dages ophold i Danmark inden for enhver afsluttet 6-måneders periode

Højesteret fandt, at skattelempelse efter [LL § 33 A](#) var betinget af, at personen ikke opholdt sig her i riget i mere end 42 dage indenfor enhver afsluttet 6-måneders-periode.

Personen blev nægtet skattelempelse efter [LL § 33 A](#) for den første del af den periode, han havde arbejdet i udlandet. Se [SKM2003.209.HR](#).

Dommen er en stadfæstelse af den Vestre Landsretsdom ([SKM2001.173.VLD](#)), som er beskrevet i et eksempel i det ovenstående afsnit.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2003.405.HR	Højesteret fandt, at rejsedage i forbindelse med et udlandsopholds start og afslutning ikke skal medregnes i de 42 dage. Denne betingelse for lempelse var derfor opfyldt. Skattelempelse blev nægtet , fordi 6-måneders-reglen ikke var opfyldt ved et ophold i udlandet fra den 13. maj til den 11. november, idet der er tale om en månedsregel.	
SKM2003.209.HR	Højesteret fandt, at skattelempelse efter LL § 33 A er betinget af, at en person ikke har opholdt sig her i riget i mere end 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode. Skattelempelse nægtet for en del af perioden.	
Landsretsdomme		
SKM2018.182.ØLR	Byretten fandt ikke at direktøren havde godtgjort, at han alene havde opholdt sig i Danmark i 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode i indkomstårene 2007 og 2008. Byretten havde derfor fundet, at direktøren ikke opfyldte betingelserne for lempelse efter ligningslovens § 33 A. Landsretten stadfæstede byrettens dom.	Byrettens dom SKM2017.234.BR
SKM2015.576.ØLR	S var ansat som Vice President, Consumer Sales, i en koncern	Byrettens dom

med hovedsæde i Holland i perioden 1. januar - 31. august 2001. Byrettens dom angik, ud over spørgsmålet om dobbeltbeskatningslempelse, også om S kunne få skattelempelse efter [LL § 33 A](#).

Byretten anså det for godtgjort, at S ikke har haft andre formål med sine ophold i Danmark end nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med den udenlandske ansættelse og private gøremål. Byretten lagde vægt på S' forklaring om, at han blev brugt af de nationale datterselskaber og herunder også det danske til at styrke deres position overfor større kunder. S deltog i dette arbejde som repræsentant for koncernledelsen og i den samlede koncerns interesse.

Byretten anså det også for godtgjort, at S, i ingen delperiode på 6 måneder inden for den samlede periode, havde opholdt sig i Danmark i mere end højst 42 dage. Dette uanset at det for nogle dage kunne være tvivlsomt, om S befandt sig i Danmark eller andre lande, og selv om der blev taget højde for brudte dage.

Byretten fandt herefter, at S kunne få skattelempelse efter [LL § 33 A](#). Byretten forholdt sig ikke til, om der var fuld eller halv lempelse for den del af lønnen, som Danmark havde beskatningsretten til efter DBO'erne. Skatteministeriet ankede sagen til Landsretten og fik medhold i, at en del af skatteyderens arbejde blev udført i Danmark, jf. [LL § 33 A](#), stk. 2, 2. pkt., og i lande, hvis DBO'er havde tillagt Danmark beskatningsretten, jf. [LL § 33 A](#), stk. 3, 1. pkt. Skatteyderen kunne derfor ikke få medhold i sin påstand om fuld lempelse, idet det var uden betydning, hvor få arbejdstimer i Danmark og udlandet, der var tale om.

TfS 1997, 556 ØLD

Østre Landsret fandt, at brudte døgn skal medregnes i de 42 dage ved ophold i Danmark. **Skattelempelse nægtet.**

Byretsdomme

► [SKM2024.524.B](#)
R ◀

► Sagen handlede om, hvorvidt skatteyderen (pilot) var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Spørgsmålet var konkret, om skatteyderen opholdt sig her i riget i ligningslovens § 33 A, stk. 1's forstand, i mere end 42 dage over den pågældende periode, herunder specifikt om han havde dokumenteret, at han ved sin flyvning den 20. februar 2017 (den 43. dag) ikke fløj igennem dansk luftrum.

Retten anførte, at det påhviler skatteyderen at dokumentere, at han ikke opholdt sig her i riget i mere end 42 dage i perioden, herunder at han ved flyvningen den 20. februar 2017 fløj udenom dansk luftrum som påstået.

Retten fandt under henvisning til oplysninger fra G1-virksomhed om den konkrete flyvning, at skatteyderen ikke havde løftet sin bevisbyrde. Skatteministeriet blev derfor frifundet. ◀

Landsskatteretten

[SKM2019.201.LSR](#)

Klager ansås for berettiget til udlandslempelse efter [ligningslovens § 33 A](#), idet klagers ophold her i landet ikke ansås for at have afbrudt udlandsopholdet. Landsskatteretten lagde vægt på, at klager i den omhandlede periode ikke havde arbejdet eller modtaget understøttelse.

[SKM2013.337.LSR](#)

LSR fandt, at klageren havde opholdt sig i Danmark i mere end 42 dage, idet også **brudte døgn** skulle medregnes. **Skattelempelse nægtet.**

[SKM2010.790.LSR](#)

En person var udstationeret til Cameroun af en koncern.

	Personen var ansat som regional salgschef og administrerende direktør i koncernens afrikanske datterselskab. I Danmark udførte klager arbejde bestående af deltagelse i bestyrelsesmøder i det afrikanske selskab, aflæggelse af regnskaber, overdragelse af projekter solgt i Afrika, opdatering og information om nye projekter samt modtagelse af potentielle kunder fra Afrika. Efter en konkret vurdering fandt Landsskatteretten, at det arbejde som personen havde udført i Danmark, i sin egenskab af salgschef og administrerende direktør for det afrikanske selskab, stod i direkte forbindelse med udlandsopholdet, og at det var nødvendigt for klageren at udføre dette arbejde, for at kunne varetage arbejdet i udlandet. Da de øvrige betingelser i LL § 33 A var opfyldt, kunne der gives skattelempelse efter LL § 33 A.	
SKM2010.94.LSR	Landsskatteretten fandt, at en persons arbejde i Danmark som medarbejdervalgt bestyrelsesmedlem og deltagelse i kurser knyttet til arbejdet som bestyrelsesmedlem, ikke var nødvendigt arbejde i Danmark i relation til LL § 33 A .	
Skatterådet og Ligningsrådet		
SKM2020.108.SR	Spørgeren ønskede at flytte med sin familie til Frankrig, idet spørgerens ægtefælle havde fået job i Frankrig. Familien opretholdt deres bolig i Danmark imens. Spørgeren beholdt sit job på et dansk universitet og sin formandspost i en dansk forening. Skatterådet bekræftede, at spørgeren fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark. Derudover blev det bekræftet, at spørgeren kunne få lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Skatterådet svarede også, at metoden eksemption med progressionsforbehold ikke kunne anvendes i den konkrete sag. Endelig svarede Skatterådet imod spørgerens opfattelse, at spørgerens indkomst fra det danske universitet vedr. undervisningsopgaver, skulle opgøres således at forberedelse og administration blev medregnet til hver undervisningstime, således som universitetet opgjorde betalingen for undervisningen.	
SKM2019.340.SR	Spørger er fuldt skattepligtig til Danmark og er udstationeret i Vietnam. Spørger ønskede at gøre brug af skattelempelse i ligningslovens § 33 A, der som udgangspunkt er betinget af, at der ikke udføres arbejde i Danmark under udlandsopholdet. Spørger ønskede derfor at vide, om deltagelse i et holdingselskabs generalforsamling i Danmark som ulønnet direktør, blev anset for at være erhvervmæssigt betinget. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers deltagelse i generalforsamlingen, ikke ville have betydning for, om han ville kunne få lempelse efter ligningslovens § 33 A, da deltagelsen findes at være erhvervmæssigt betinget.	
SKM2018.148.SR	Spørger er fuldt skattepligtig til Danmark, arbejder i Polen og vil sideløbende med sit arbejde i udlandet færdiggøre en masteruddannelse ved et dansk universitet. Skatterådet kan ikke bekræfte, at deltagelse i undervisning i det konkrete tilfælde falder ind under begrebet "nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet" i ligningslovens § 33 A stk. 1. Skatterådet kan dog bekræfte, at deltagelse i undervisning i det konkrete tilfælde falder ind under begrebet "ferie eller lignende" i ligningslovens § 33 A stk. 1.	
SKM2015.58.SR	Skatterådet kunne bekræfte, at spørgeren, der er fuldt skattepligtig til Danmark og ansat i et tysk selskab som teknisk	

	direktør i en verdensomspændende koncern, kunne anses for at udføre nødvendigt arbejde i Danmark i henhold til ligningslovens § 33 A, når han udførte arbejde som repræsentant for koncernledelsen og i den samlede koncerns interesse . Spørgerens løn ville derfor være skattefritaget efter bestemmelsen, forudsat at de øvrige betingelser var opfyldt. Bestemmelsen ville dog ikke finde anvendelse, hvis spørgerens arbejde alene vedrørte interne anliggender i den danske afdeling af koncernen, eller hvis spørgerens tilstedeværelse i Danmark ikke var nødvendig for at varetage koncernens interesser.	
TfS 1995, 243	Ligningsrådet fandt, at en persons deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark ikke var nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet.	
Andre afgørelser		
Skd.70.423	Skattedepartementet meddelte, at departementet kunne tilslutte sig kommunens opfattelse, hvorefter også brudte døgn skal medregnes ved opgørelsen af de 42 dage.	Se også SKM2013.337.LSR

C.F.4.2.2.5 Arbejdsgiverens forhold

Indhold

Dette afsnit beskriver betydningen af arbejdsgiverens forhold i relation til [LL § 33 A](#).

Afsnittet indeholder:

- Arbejdsgiverens forhold
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Arbejdsgiverens forhold

Den lønindkomst, der kan skattelempe efter [LL § 33 A](#), skal være optjent ved ophold uden for riget. Udlandsopholdet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, hvorfor der ikke kan opnås lempelse, når lønmodtageren af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden at det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold.

Dette fremgår af Østre Landsrets dom af 6. december 2022 ([SKM2023.18.ØLR](#)), som vedrører anvendelsesområdet for LL § 33 A. Personer kan ifølge dommen ikke anvende LL § 33 A, såfremt udlandsopholdet ikke har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Lønindkomsten skal være knyttet til arbejdet i det pågældende udland.

Landsretten udtalte, at tilfælde, hvor en dansk lønmodtager, som har bevaret sin fulde skattepligt til Danmark, af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden at det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, falder uden for LL § 33 A.

Dommen er udtryk for en generel stillingtagen til anvendelsesområdet for LL § 33 A, hvorfor dommen ikke begrænser sig til alene at omhandle piloter.

Præciseringen gælder således for andre privat ansatte samt offentligt ansatte. Se [SKM2023.286.SR](#) omtalt nedenfor. Det bemærkes i den forbindelse, at der gælder særlige regler for offentligt ansatte, jf. LL § 33 A, stk. 2.

Ferie eller lignende afholdt i udlandet, kan fortsat medregnes i 6-måneders perioden, når personen i øvrigt opfylder betingelserne for at anvende LL § 33 A, se afsnit [C.F.4.2.2.3](#). Se også [SKM2023.433.SR](#), omtalt nedenfor.

Eksempel - Private årsager

En person skal opholde sig i udlandet i ca. 1 år. Fuld skattepligt til Danmark er bevaret. Der foreligger en aftale med arbejdsgiveren om, at personen kan arbejde online fra udlandet. Personen opholder sig ikke i Danmark i mere end 42 dage inden for enhver 6-måneders periode, og når personen opholder sig i Danmark, er det alene for at afholde ferie.

Årsagen til udlandsopholdet er, at personen af private årsager har ønsket at rejse rundt i forskellige lande, bl.a. Thailand, Vietnam, Malaysia og Singapore i ca. 1 år. Det er aftalt med arbejdsgiveren, at personen under udlandsopholdet udfører diverse online opgaver for arbejdsgiveren, samme opgaver som personen udførte før rundrejsen.

Personens ophold i udlandet skyldes ikke en ansættelse i udlandet, men er derimod uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom de pågældende lande, hvor personen tager ophold, ikke har nogen form for sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Personen har således selv valgt at være på rejse i de forskellige lande og bo der midlertidigt, og arbejdet for den danske arbejdsgiver relaterer sig reelt ikke til disse lande.

Når udlandsopholdet ikke er begrundet i arbejdsgiverens forhold, betyder det, at der ikke kan gives lempelse efter LL § 33 A. Det er i den forbindelse som nævnt arbejdsgiverens aktiviteter i udlandet, som er af betydning ved vurderingen. Der er således tale om et eksempel, hvor personen ikke kan opnå lempelse ifølge LL § 33 A.

Eksempel - Ægtefæller

En person og dennes ægtefælle skal opholde sig i udlandet i ca. 2 år. Udlandsopholdet er begrundet i, at personens ægtefælle er udstationeret til det pågældende land af sin arbejdsgiver.

Personen ønsker at flytte med sin ægtefælle til udlandet og har som følge af flytningen aftalt med sin arbejdsgiver, at personen fortsætter med sit hidtidige arbejde og arbejder i samme omfang som hidtil, men at arbejdet udføres i det pågældende land for, at personen dermed får mulighed for at rejse med sin ægtefælle. Arbejdet udføres online fra hjemmet i det pågældende land.

Personens ophold i det pågældende land har ikke sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, men er begrundet i, at personen ønsker at tage ophold i dette land sammen med sin ægtefælle. Personens ophold i udlandet skyldes således ikke, at personen er blevet ansat i udlandet, eller at personen er blevet udstationeret til at arbejde i det pågældende land af sin danske arbejdsgiver. Opholdet i udlandet er derimod uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom det pågældende land, som personen og ægtefællen tager ophold i, ikke har nogen form for sammenhæng med personens egen arbejdsgivers forhold. Personen har således selv valgt at bosætte sig i det pågældende land, og arbejdet for den danske arbejdsgiver relaterer sig reelt ikke til landet.

Når udlandsopholdet for personen ikke er begrundet i arbejdsgiverens forhold, betyder det, at der ikke kan gives lempelse efter LL § 33 A. Der er således tale om et eksempel, hvor personen ikke kan opnå lempelse ifølge LL § 33 A.

Såfremt personen og ægtefællen har samme arbejdsgiver, vil det bero på en konkret vurdering, om begge ægtefæller kan anvende LL § 33 A - det centrale vil dog være om arbejdsgiverens forhold medfører, at der er en sammenhæng mellem arbejdsgiverens forhold og indkomsterhvervelsen i udlandet set i relation til personen og ægtefællen hver for sig.

Personen og ægtefællen skal således i alle tilfælde hver for sig kunne dokumentere, at der er en sammenhæng mellem udlandsopholdet og indkomsterhvervelsen, og at udlandsopholdet skyldes arbejdsgiverens forhold.

Eksempel - Bijob

En person er udstationeret af sin danske arbejdsgiver til at udføre arbejde i Italien, og der foreligger en udstationeringskontrakt herom. Udover det arbejde, personen udfører i Italien for sin danske arbejdsgiver, har personen et bijob i et dansk selskab, der driver ejendomsadministration i Danmark. Personen er hovedaktionær i ejendomsselskabet. Under opholdet i Italien udfører personen bijobbet online via brug af telefon og PC. Selskaberne er ikke en del af samme koncern.

Ved anvendelsen af LL § 33 A må det vurderes, om betingelserne for at anvende bestemmelsen er opfyldt, herunder om opholdet i udlandet har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, jf. [SKM2023.18.ØLR](#). Det betyder, at denne vurdering skal foretages dels i forhold til hovedbeskæftigelsen, dels i forhold til bibeskæftigelsen.

For så vidt angår vurderingen af, om betingelserne for at opnå lempelse efter LL § 33 A er opfyldt, vedrørende bijobbet, kan der lægges vægt på, at personens ophold i udlandet ikke skyldes en ansættelse i udlandet, men at opholdet er uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom det pågældende land, som personen tager ophold i, ikke har nogen sammenhæng med denne arbejdsgivers forhold. Personen bor således i Italien og arbejder der, men arbejdet med ejendomsadministration har reelt ikke nogen sammenhæng med opholdet i Italien.

Når udlandsopholdet ikke er begrundet i denne arbejdsgivers forhold, betyder det, at der ikke kan gives lempelse efter LL § 33 A, når det gælder bijobbet.

Eksempel - Hovedaktionær

En person er medarbejder og hovedaktionær i et selskab i Danmark. Personen har besluttet at opholde sig i Spanien i ca. 2 år i en lejet bolig. Fuld skattepligt til Danmark er bevaret. Der foreligger en aftale med selskabet om, at personen arbejder på skift i Danmark og Spanien. Arbejdet i Spanien udføres online i 6 måneder, hvorefter personen arbejder i Danmark i 1 måned for at holde møder med kunder m.v. Efter opholdet i Danmark rejser personen igen til Spanien i 6 måneder. Dette mønster fortsætter.

Personen vil udføre arbejde i Spanien for selskabet og opfylder såvel 6-måneders-reglen som 42-dages-reglen i LL § 33 A. For at opnå lempelse efter LL § 33 A, skal personen bl.a. kunne dokumentere sammenhængen mellem udlandsopholdet i det pågældende land, indkomsterhvervelsen og arbejdsgiverens forhold.

Dette beror på en konkret vurdering.

Skattestyrelsen bemærker endvidere, at i tilfælde, hvor en person i kraft af medejerskab har væsentlig indflydelse på, hvor den pågældende skal udføre arbejde og opholde sig, vil dette medføre større krav til fyldestgørende dokumentation for, at betingelserne i LL § 33 A er opfyldt.

Se [SKM2009.435.BR](#) som blandt andet vedrørte en person som var medarbejder og hovedaktionær og som blev udstationeret til Hong Kong. Lønindkomsten i sagen var omfattet af lempelse efter LL § 33 A. Det fremgår af sagen, at personen i udstationeringsperioden havde den opgave at udbygge aktiviteterne i Hong Kong, således at disse aktiviteter kunne videreføres efter udstationeringsperiodens ophør, hvilket var ensbetydende med, at personen ved udstationeringsperiodens udløb skulle bistå ved ansættelsen af personale, der skulle følge op på de områder, som personen havde forestået. Arbejdet i Hong Kong blev således i den konkrete sag udført i arbejdsgiverens interesse.

Se også [SKM2023.424.SR](#), hvor spørger ejede 50 % af et selskab, hvor han var ansat som direktør. Spørger rejste til Vietnam med sin familie i 7 måneder for at udbygge og pleje selskabets kunderelationer i Vietnam. Opholdet ville samtidig bestå af turistmæssige aktiviteter i spørgers fritid og under eventuel ferieafvikling. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter LL § 33 A.

Se ligeledes [SKM2024.19.SR](#) og [SKM2024.17.SR](#), hvor Skatterådet ikke kunne bekræfte, at spørgerne kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter LL § 33 A. Det var Skatterådets opfattelse, at opholdet i Indonesien, ikke havde den fornødne sammenhæng med selskabets forhold, men måtte anses som overvejende begrundet i et privat ønske om midlertidigt at bo og arbejde i Indonesien. Spørgerne havde således selv valgt at opholde sig i Indonesien.

Eksempel - Udenlandsk arbejdsgiver

En person og dennes partner har planlagt at rejse rundt i Australien de næste 2 år. De skal arbejde for forskellige australske arbejdsgivere, som de finder undervejs. De er desuden begge to i den

situation, at deres nuværende arbejdsgiver i Danmark fortsat gerne vil have dem tilknyttet, idet de har fået lov at arbejde nogle timer om ugen for den danske arbejdsgiver, mens de rejser rundt i Australien. Arbejdet for den danske arbejdsgiver foretages fra egen PC. Den danske arbejdsgiver har ingen aktiviteter i Australien og har heller ikke planer herom.

Muligheden for anvendelse af LL § 33 A afhænger af en konkret vurdering. Lønindkomsterne skal være modtaget i anledning af udlandsarbejdet. Det er uden betydning, om lønnen udbetales af en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver. Se afsnit [C.F.4.2.2.1](#).

Ved anvendelsen af LL § 33 A må det vurderes, om betingelserne for at anvende bestemmelsen er opfyldt i forhold til det konkrete job.

Personerne arbejder hver især i Australien nogle timer om ugen for en dansk arbejdsgiver sideløbende med varetagelsen af jobs for australske arbejdsgivere. Personernes ophold i udlandet skyldes ikke den danske arbejdsgivers forhold, men er uafhængig af arbejdsgiveren i Danmark. Personerne har således selv valgt at bosætte sig og arbejde i Australien, og arbejdet for den danske arbejdsgiver relaterer sig reelt ikke til Australien.

Når opholdet og arbejdet i Australien ikke er begrundet i den danske arbejdsgivers forhold, betyder det, at der ikke kan gives lempelse efter LL § 33 A, når det gælder arbejdet for den danske arbejdsgiver.

Med hensyn til det arbejde, der udføres for australske arbejdsgivere, kan dette arbejde i sig selv danne grundlag for lempelse efter LL § 33 A, forudsat at betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Se også [SKM2023.433.SR](#), hvor personen var ansat i en udenlandsk koncern og havde et arbejde, som udelukkende kunne udføres i Irak på en såkaldt rotationsordning. Personen havde derfor under normale omstændigheder 28 dage med uafbrudt arbejde i Irak og derefter 28 dage fri. Skatterådet kunne bekræfte, at personen i perioden, hvor han arbejdede i Irak, var berettiget til fuld skattenedsættelse efter LL § 33 A, stk. 1.

Eksempel - Udenlandsk arbejdsgiver i Slovenien

En person er udstationeret af sin danske arbejdsgiver til at udføre arbejde i Slovenien, og der foreligger en udstationeringskontrakt herom.

Personen er montør og skal reparere vindmøller forskellige steder i Slovenien. Der er i praksis korte perioder af få dages varighed mellem de forskellige opgaver, hvor personen ikke arbejder. Personen bliver i Slovenien i disse mellemliggende perioder, fordi det ikke omkostningsmæssigt giver mening at rejse retur til Danmark. Personen holder ikke ferie i disse perioder, men arbejder heller ikke. Personen modtager løn i disse perioder.

Personen udfører arbejdet i Slovenien og opfylder såvel 6-måneders-reglen som 42-dages-reglen i LL § 33 A. For at opnå lempelse efter LL § 33 A, skal personen bl.a. kunne dokumentere sammenhængen mellem udlandsopholdet i det pågældende land, indkomsterhvervelsen og arbejdsgiverens forhold.

Personens ophold i udlandet skyldes en udstationering, hvor personen skal udføre arbejde i Slovenien. Personens ophold i Slovenien har dermed en direkte sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, idet spørger er udstationeret af sin arbejdsgiver til at udføre arbejdet i Slovenien. Arbejdet kan således kun udføres i Slovenien.

For så vidt angår de mellemliggende korte perioder ændrer dette ikke vurderingen af, om personen opfylder LL § 33 A. Personens fritid i Slovenien set i forhold til arbejdet i Slovenien for spørgers arbejdsgiver vil således ikke afbryde lempelsesperioden efter LL § 33 A.

Eksempel - Graduate programmer

En person er efter endt uddannelse blevet ansat som graduate i et dansk selskab, som er en del af en koncern med datterselskaber i en række lande. Personen vil som led i graduate programmet

komme rundt og arbejde i flere afdelinger i den danske virksomhed med henblik på at blive instrueret om og få et bredt kendskab til de opgaver, der løses i disse afdelinger i virksomheden. Personen vil ligeledes få mulighed for at opholde sig i udlandet i et datterselskab som led i graduate programmet. Personen udstationeres i den forbindelse midlertidigt til datterselskabet.

Personen vil under udlandsopholdet opfylde såvel 6-måneders-reglen som 42-dages-reglen i LL § 33 A. For at opnå lempelse efter LL § 33 A, skal personen bl.a. kunne dokumentere sammenhængen mellem udlandsopholdet i det pågældende land, indkomsterhvervelsen og arbejdsgiverens forhold.

Personens ophold i udlandet er ikke uafhængigt af arbejdsgiveren, da udlandsopholdet er en del af det graduate forløb, som er sammensat af den danske arbejdsgiver.

Personen har således ikke af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren valgt at bosætte sig i udlandet, uden at opholdet i det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold.

Når udlandsopholdet er begrundet i arbejdsgiverens forhold, betyder det, at der kan gives lempelse efter LL § 33 A, forudsat at betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Eksempel - Sejls og rejse

En person påtænker sammen med sin kæreste og deres to mindreårige børn at sejle rundt i verden i ca. 12 måneder. Personen vil ikke opholde sig i Danmark i denne periode, bortset fra kortvarige besøg i anledning af f.eks. jul, runde fødselsdage og lignende. Personen vil opfylde såvel 6 måneders-reglen som 42 dages-reglen.

Under udlandsopholdet vil personen udføre arbejde i et dansk selskab, hvor personen er ansat og medejer. Arbejdet for selskabet består i at udvikle og supportere digitale salgssystemer for danske kunder.

Udlandsopholdet har ikke nogen sammenhæng med arbejdet i det danske selskab, men er uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom de pågældende lande, som personen sejler til, ikke har nogen form for sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Personen har således selv valgt at sejle rundt i verden, og arbejdet for den danske arbejdsgiver relaterer sig reelt ikke til de lande, hvor personen sejler rundt.

Når udlandsopholdet ikke er begrundet i den danske arbejdsgivers forhold, betyder det, at der ikke kan gives lempelse efter LL § 33 A i forbindelse med arbejdet for denne arbejdsgiver. Dette er derfor et eksempel på, at LL § 33 A ikke kan anvendes.

Eksempel - Offentligt ansatte

For så vidt angår offentligt ansatte med individuelle kontrakter m.v., der fastholdes i den fulde skattepligt jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 4, i forbindelse med arbejde udført for en dansk offentlig arbejdsgiver i udlandet, skal der tilsvarende foreligge dokumentation, der understøtter grundlaget for et udlandsophold og sammenhængen mellem udlandsopholdet og lønindkomsten fra den danske offentlige arbejdsgiver.

Også når det gælder offentligt ansatte kan der være situationer, hvor personen af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden at opholdet i det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold.

Det bemærkes, at der for offentligt ansatte skal opfyldes yderligere kriterier. Se afsnit [C.F.4.2.4](#) og LL § 33 A, stk. 2.

Såfremt arbejdet for en dansk offentlig arbejdsgiver skal kunne give lempelse ifølge LL § 33 A, skal personen i den forbindelse kunne dokumentere, at der er sammenhæng mellem udlandsopholdet og indkomsterhvervelsen, og at det dermed ikke er uafhængigt af arbejdsgiverens forhold.

Se [SKM2020.108.SR](#), hvor en dansk lønmodtager (offentligt ansat) ønskede at flytte med sin familie til Frankrig, idet ægtefællen havde fået job i Frankrig. Spørgeren beholdt sit job på et dansk universitet. Det var Skatterådets opfattelse, at opholdet i udlandet ikke skyldtes en ansættelse i udlandet, hvor ophold i Danmark ville udgøre nødvendigt arbejde set i forhold til en hovedbeskæftigelse i udlandet. I spørgerens situation ville arbejde i Danmark som følge af undervisning og afholdelse af eksamen samt deltagelsen i månedlige møder i Danmark som formand for en forening derfor afbryde muligheden for lempelse ifølge LL § 33 A.

Se også [SKM2023.286.SR](#), hvor spørger og hendes ægtefælle havde boet i Danmark i en årrække og begge var omfattet af fuld skattepligt til Danmark. Parret flyttede i 2022 til Portugal, hvor de begge oprindeligt kom fra, og havde i den forbindelse solgt deres hus i Danmark. Spørgers fulde skattepligt til Danmark blev anset for bevaret jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 4.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger kunne opnå lempelse efter LL § 33 A. Skatterådet havde herved lagt vægt på, at hun ikke opfyldte betingelserne herfor, idet spørgers ophold i udlandet ikke skyldtes en udstationering til Portugal, men derimod var uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom spørgers ophold i Portugal ikke havde nogen sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Spørger havde således selv valgt at bosætte sig i Portugal, og arbejdet relaterede sig reelt ikke til Portugal men skyldtes ønsket om fortsat at kunne anvende spørgers kvalifikationer i behandlingen af danske patienter.

Eksempel - Dokumentation

En person tager ophold i udlandet sammen med sin familie. Personen anmoder om lempelse efter LL § 33 A og fremsender i den forbindelse dokumentation for at opfylde betingelserne for at opnå lempelse efter reglen. Personen er dog i tvivl om, hvor meget der skal dokumenteres som følge af Østre Landsrets dom.

LL § 33 A giver mulighed for lempelse efter metoden exemption med progressionsforbehold. Der kan imidlertid kun opnås lempelse ifølge LL § 33 A, såfremt betingelserne for anvendelsen af reglen er opfyldt. Bevisbyrden herfor påhviler som udgangspunkt den person, som ønsker at opnå lempelsen. Udlandsopholdet skal kunne dokumenteres fx ved arbejdskontrakt, lønsedler, kontoudtog og rejsebilag mv. Se også afsnit [C.F.4.2.1](#) om dokumentation mv.

I forbindelse med vurderingen af, om betingelserne for anvendelse af LL § 33 A er opfyldt, vil Skattestyrelsen lægge vægt på, om personen af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren har valgt at bosætte sig i udlandet, uden at det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		

SKM2023.18.ØLR

En pilot, som arbejdede for et dansk luftfartsselskab, og som samtidig havde opholdt sig i udlandet i mere end 6 måneder uden afbrydelser på mere end højst 42 dage i alt, havde selvangivet sin indkomst fra ansættelsen som pilot som lempelsesberettiget efter LL § 33 A, stk. 3.

SKAT ændrede pilotens skatteansættelser med henvisning til, at piloten ikke var berettiget til lempelse, fordi hans udlandsophold blev afbrudt, når han lettede eller landede i Danmark. Landsskatteretten ændrede SKATs afgørelse og anså piloten for berettiget til lempelse, idet Landsskatteretten fandt, at pilotens arbejde i Danmark var "nødvendigt arbejde her i riget i forbindelse med udlandsopholdet" (afgørelse af 11. december 2020 i sag 16-0870404).

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene og gjorde bl.a. gældende, at der ikke forelå noget lempelsesberettiget udlandsophold. Sagen blev i den forbindelse henvist til Østre Landsret som principiel.

Landsretten udtalte, at tilfælde, hvor en dansk lønmodtager, som har bevaret sin fulde skattepligt til Danmark, af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, falder uden for LL § 33 A.

Om den konkrete sag udtalte landsretten, at pilotens udlandsophold ikke skyldtes en ansættelse i udlandet, hvor ophold i Danmark udgjorde nødvendigt arbejde set i forhold til en hovedbeskæftigelse i udlandet, men at udlandsopholdet derimod var uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom landet, hvor piloten tog ophold, ikke havde nogen form for sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Landsretten fandt på den baggrund, at LL § 33 A henset til såvel ordlyden som formålet med skattelempelsesreglen ikke var anvendelig i den konkrete situation.

Skatterådet

SKM2024.19.SR

Spørger og hans ægtefælle ejede hver 45 % af et selskab, hvor spørger sad i direktionen og hans ægtefælle var administrerende direktør. Spørger rejste til Indonesien med sin familie i 11 måneder for at udvide selskabets marked som forhandler af produkter fra et andet selskab. De ældste børn skulle under opholdet gå på skole i Indonesien.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligt til Danmark, imens han var i Indonesien, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indonesien. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Indonesien skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Indonesien var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd

	afgrænset periode. Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter LL § 33 A. Det var Skatterådets opfattelse, at opholdet i Indonesien, ikke havde den fornødne sammenhæng med selskabets forhold, men måtte anses som overvejende begrundet i et privat ønske om midlertidigt at bo og arbejde i Indonesien. Spørger havde således selv valgt at opholde sig i Indonesien.	
<u>SKM2024.17.SR</u>	Spørger og hendes ægtefælle ejede hver 45 % af et selskab, hvor spørger var administrerende direktør. Spørger rejste til Indonesien med sin familie i 11 måneder for at udvide selskabets marked som forhandler af produkter fra et andet selskab. De ældste børn skulle under opholdet gå i skole i Indonesien. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtig til Danmark, imens hun var i Indonesien, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år. Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indonesien. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Indonesien skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Indonesien var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode. Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter LL § 33 A. Det var Skatterådets opfattelse, at opholdet i Indonesien, ikke havde den fornødne sammenhæng med selskabets forhold, men måtte anses som overvejende begrundet i et privat ønske om midlertidigt at bo og arbejde i Indonesien. Spørger havde således selv valgt at opholde sig i Indonesien.	
<u>SKM2023.433.SR</u>	Spørger var ansat i en udenlandsk koncern og havde et arbejde, som udelukkende kunne udføres i Irak på en såkaldt rotationsordning. Spørger havde derfor under normale omstændigheder 28 dage med uafbrudt arbejde i Irak og derefter 28 dage fri. Alt arbejde blev udført i Irak, og intet af arbejdet blev udført i Danmark. I de 28 dage, hvor spørger havde fri, var han i Danmark, dog således at opholdsbetingelsen om 42 dage blev overholdt, og de resterende dage opholdt spørger sig i Spanien, hvor han havde et sommerhus. Det var Skatterådets opfattelse, at spørgers ophold i Irak havde en direkte sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, idet arbejdet kun kunne udføres i Irak, og spørger var ansat til at udføre arbejdet i Irak. Herudover var det desuden Skatterådets opfattelse, at spørgers ophold i Spanien i form af ferie og fritid set i forhold	

til arbejdet for spørgers arbejdsgiver i Irak ikke ville afbryde lempelsen efter LL § 33 A.

Skatterådet kunne derfor bekræfte, at spørger i perioden, hvor han arbejdede i Irak, var berettiget til fuld skattenedsættelse efter LL § 33 A, stk. 1.

SKM2023.424.SR

Spørger ejede 50 % af et selskab, hvor han var ansat som direktør. Spørger rejste til Vietnam med sin familie i 7 måneder for at udbygge og pleje selskabets kunderelationer i Vietnam. Opholdet ville samtidig bestå af turistmæssige aktiviteter i spørgers fritid og under eventuel ferieafvikling.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtigt til Danmark, imens han var i Vietnam, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Vietnam. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Vietnam skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Vietnam var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.

Skatterådet kunne derudover bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter LL § 33 A. Skatterådet lagde vægt på, at opholdet i Vietnam havde en sammenhæng med selskabets forhold, og at der ikke var tale om en situation, hvor spørger af egen drift og uafhængigt af selskabet valgte at bosætte sig i udlandet. Skatterådet lagde også vægt på, at beslutningen om udlandsopholdet var truffet af selskabets ledelse, som ikke alene udgjordes af spørger, og at opholdet havde til formål at styrke selskabets samarbejder i Vietnam. Der var således indgået en aftale om, at spørger i en periode var beskæftiget ved et arbejdssted uden for riget. Skatterådet kunne i den forbindelse desuden bekræfte, at spørger ville være berettiget til fuld lempelse for løn, der blev optjent i Vietnam, og til halv lempelse for løn, der blev optjent ved eventuelle kundebesøg i Kina, Japan og Australien.

Skatterådet kunne endeligt bekræfte, at spørger var skattepligtig efter LL § 16, stk. 3, af værdien af den bolig, som selskabet lejede og stillede til rådighed for spørger i Vietnam. Da udlejer var en uafhængig tredjemand, blev betalingen for lejemålet anset for at være fastsat til markedslejen, og den skattepligtige værdi skulle derfor ikke fastsættes efter LL § 16, stk. 9.

<u>SKM2023.286.SR</u>	Spørger og hendes ægtefælle har boet i Danmark i en årrække og har begge været omfattet af fuld skattepligt til Danmark. Parret er fra 2022 flyttet til Portugal, hvor de begge oprindeligt kom fra, og havde i den forbindelse solgt deres hus i Danmark. Spørger havde frem til fraflytningen i 2022 arbejdet for den danske Region X. Da spørgers arbejdsgiver ønskede at fastholde spørgers kompetencer, var hun blevet ansat i en stilling som timelønnet, hvor hun arbejder ca. 30 timer om ugen fra sit hjem i Portugal. Skatterådet bekræftede, at spørgers fulde skattepligt til Danmark var bevaret. Skatterådet kunne imidlertid ikke bekræfte, at spørger kunne opnå lempelse efter LL § 33 A. Skatterådet havde herved lagt vægt på, at hun ikke opfyldte betingelserne herfor, idet spørgers ophold i udlandet ikke skyldtes en udstationering til Portugal, men derimod var uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom spørgers ophold i Portugal ikke havde nogen sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Endvidere kunne Skatterådet ikke bekræfte, at det forhold, at spørger blev hjemmehørende i Portugal, kunne føre til, at der kunne gives lempelse efter LL § 33 A, da spørger ikke opfyldte betingelserne.	
<u>SKM2020.108.SR</u>	Spørgeren ønskede at flytte med sin familie til Frankrig, idet spørgerens ægtefælle havde fået job i Frankrig. Familien opretholdt deres bolig i Danmark imens. Spørgeren beholdte sit job på et dansk universitet og sin formandspost i en dansk forening. Skatterådet bekræftede, at spørgeren fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark. Derudover blev det bekræftet, at spørgeren kunne få lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Skatterådet svarede også, at metoden exemption med progressionsforbehold ikke kunne anvendes i den konkrete sag. Endelig svarede Skatterådet imod spørgerens opfattelse, at spørgerens indkomst fra det danske universitet vedr. undervisningsopgaver, skulle opgøres således at forberedelse og administration blev medregnet til hver undervisningstime, således som universitetet opgjorde betalingen for undervisningen.	

C.F.4.2.3 Halv skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 3

Indhold

Afsnittet handler om i hvilke tilfælde, der gives halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3, i stedet for fuld skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Privat ansatte - anvendelsen af 183-dages-reglen
- Samspillet mellem 6-måneders-reglen i [LL § 33 A](#), stk. 1, og 183-dages-reglen i DBO'erne

- Reglens anvendelse hvis en DBO indeholder en regel om subsidiær beskatningsret
- Føderale og lokale skatter omfattet af en DBO
- Søfolk
- Arbejde udført på udenlandsk kontinentalsokkel
- Personer udsendt som led i offentlige myndigheders deltagelse i systemeksport
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

Se også [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.9 om halv skattelempelse i tilfælde, hvor Danmark har beskatningsretten efter en DBO.

Regel

Hvis en DBO tillægger Danmark beskatningsretten til den indkomst, der er optjent i udlandet, kan der kun opnås halv skattelempelse i indkomsten efter [LL § 33 A](#), stk. 3.

Det vil sige, at den samlede danske indkomstskat bliver nedsat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten optjent i udlandet.

Det er uden betydning, om arbejdslandet konkret har givet beskatningsafkald efter DBO'en. Reglen forudsætter derfor ikke, at der foreligger en faktisk dobbeltbeskatningssituation. Se TfS 1997, 364 ØLD.

Reglen gælder for personer

- der **ikke** er udsendt af den danske stat eller af en anden offentlig myndighed
- der er udsendt for at udføre systemeksport for den danske stat eller en anden dansk offentlig myndighed.

Eksempel: [LL § 33 A](#), stk. 3, kan bruges selv om der ikke foreligger en dobbeltbeskatningssituation

En person, der havde arbejdet for et nederlandsk firma i seks forskellige asiatiske lande, påstod, at [LL § 33 A](#), stk. 3, ikke kunne anvendes, selvom arbejdsopholdene i landene ikke oversteg 183 dage, fordi det ikke var godtgjort, at de pågældende lande havde givet afkald på beskatningen i henhold til DBO'erne, som Danmark havde med de pågældende lande.

Indkomsterne var ikke blevet beskattet i de pågældende lande, og det havde derfor ikke været nødvendigt at påberåbe sig DBO'ernes regler.

Personen mente, at [LL § 33 A](#), stk. 1, skulle anvendes.

Landsretten fandt, at anvendelsen af [LL § 33 A](#), stk. 3, ikke forudsætter en faktisk dobbeltbeskatningssituation. Se TfS 1997, 364 ØLD.

Eksempel: Tyskland havde beskatningsretten til arbejde om bord på skib

En person, der arbejdede om bord på et skib i international trafik for en arbejdsgiver, der havde ledelsens sæde i Tyskland, blev anset for berettiget til fuld lempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, idet beskatningsretten til lønnen tilkom Tyskland efter artikel 15, stk. 3, i DBO'en mellem Danmark og Tyskland. Se [SKM2011.747.LSR](#).

Privat ansatte - anvendelsen af 183-dages-reglen

For privat ansatte vil Danmark som hovedregel have beskatningsretten til lønindkomst i de tilfælde, hvor arbejdstageren opholder sig i et andet land, som Danmark har en DBO med, i en periode, der ikke overstiger 183 dage inden for et år. Det kan alt efter DBO'en være inden for et skatteår, kalenderår eller en løbende 12-måneders-periode.

Lønindkomsten skal desuden betales af eller for en arbejdsgiver, der er udenlandsk i forhold til arbejdslandet.

Når de 183 dage skal opgøres, skal alle opholdsdage i arbejdslandet tælles med. Det gælder også, selv om der ikke foreligger et ansættelsesforhold. Brudte døgn i arbejdslandet tæller også med ved opgørelsen af de 183 dage.

Hvis bopælslandets og arbejdslandets indkomstår (skatteår) afviger fra hinanden, er det arbejdslandets indkomstår (skatteår), der er afgørende, når 183-dages-reglen bliver anvendt.

Eksempel: Arbejdslandets skatteår er afgørende, når 183-dages-reglen bliver anvendt

En person arbejdede i England fra 3. oktober 1983 til 21. december 1983 og igen fra 1. januar 1984 til 6. april 1984.

Landsskatteretten fandt, at beskatningsretten til lønindkomsten tilfaldt Danmark ifølge DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 15.

Personen havde ikke opholdt sig i England i over 183 dage inden for det engelske skatteår, som løber fra 6. april til 5. april. Skattelempelsen skulle herefter ske efter [LL § 33 A](#), stk. 3. Se TfS 1986, 389 LSR.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2.](#) om 183-dages reglen i OECD's modeloverenskomst artikel 15 og kommentarerne i pkt. 5 om brudte døgn.

Samspillet mellem 6-måneders-reglen og 183-dages-reglen

Dette eksempel viser samspillet mellem 6-måneders-reglen i [LL § 33 A](#), stk. 1, og 183-dages-reglen i diverse DBO'er.

En privat ansat person hos en dansk arbejdsgiver arbejder i følgende lande og perioder:

- Land A fra 1/8 til 30/11 i år 1 (ingen DBO med Danmark)
- Land B fra 1/12 i år 1 til 30/4 i år 2 (DBO med Danmark - 183 dage inden for et kalenderår)
- Land C fra 1/5 i år 2 til 30/6 i år 2 (DBO med Danmark - 183 dage inden for 12 måneder)
- I Danmark fra 1/7 i år 2 til 14/10 i år 2 (lempelsesperioden efter [LL § 33 A](#), stk. 1, afbrydes)
- I land B igen fra 15/10 i år 2 til 31/12 i år 2
- Herefter arbejder personen i Danmark.

Personen opfylder [LL § 33 A](#), stk. 1, i perioden fra 1/8 i år 1 til 30/6 i år 2.

Land A:

Reglerne i [LL § 33 A](#), stk. 1, er opfyldt for perioden, hvor personen arbejder i land A. Danmark har ingen DBO med landet. Der kan derfor gives skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1.

Land B:

Reglerne i [LL § 33 A](#), stk. 1, er opfyldt i perioden fra 1/12 i år 1 til 30/4 i år 2, hvor personen arbejder i land B. Personen arbejder også i land B fra 15/10 i år 2 til 31/12 i år 2. Danmark har en DBO med land B.

I år 1 opholder personen sig ikke i land B over 183 dage i kalenderåret. Danmark har derfor beskatningsretten til lønindkomsten. Der gives derfor kun halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3, i år 1 af lønindkomsten optjent i land B.

I år 2 opholder personen sig i land B fra 1/1 til 30/4 og igen fra 15/10 til 31/12. Opholdet i land B overstiger 183 dage i kalenderåret (år 2). Beskatningsretten til lønindkomsten optjent i år 2 er derfor overgået til land B. [LL § 33 A](#), stk. 1, er opfyldt i perioden 1/1 til 30/4 i år 2. Der gives derfor fuld skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, for den periode.

Der kan ikke gives skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, for perioden 15/10 til 31/12 i år 2. Reglerne i [LL § 33 A](#), stk. 1, er ikke opfyldt. Der kan derimod gives skattelempelse efter [LL § 33](#) eller reglerne i DBO'en.

Land C:

Reglerne i [LL § 33 A](#), stk. 1, er opfyldt for perioden, hvor personen arbejder i land C. Danmark har en DBO med land C.

Personen har ikke opholdt sig i land C over 183 dage inden for 12 måneder. Danmark har derfor beskatningsretten til lønindkomsten. Der gives derfor kun halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3 i år 2 af lønindkomsten optjent i land C.

Reglens anvendelse hvis en DBO indeholder en regel om subsidiær beskatningsret

I enkelte af Danmarks DBO'er med andre lande er der regler om en såkaldt subsidiær beskatningsret.

Reglen betyder, at det ene lands afkald på eller begrænsning af retten til at beskatte indkomster kun gælder, hvis det andet land efter dens interne lovgivning kan beskatte indkomsten. Hvis det andet land ikke kan det, har det første land en subsidiær beskatningsret.

Hvis Danmark som bopælsland kan udnytte en sådan subsidiær beskatningsret, kan der ikke gives fuld skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1. Der kan gives halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt.

I tilfælde, hvor arbejdslandet kan beskatte lønindtægten, men rent faktisk undlader beskatning, fx fordi indtægten ikke overstiger det pågældende lands skattefrie bundgrænse, kan den subsidiære beskatningsret ikke bruges. I sådanne tilfælde kan personen få fuld lempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1.

Føderale og lokale skatter omfattet af en DBO

I enkelte af Danmarks DBO'er, fx Australien og USA, er DBO'ens anvendelsesområde begrænset til føderale skatter. De lokale skatter er ikke omfattet af overenskomsten.

Hvis Danmark har beskatningsretten til lønindkomsten, og DBO'en kun omfatter føderale skatter og ikke lokale skatter, kan der kun gives halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3. Det gælder, selv om en person er blevet pålagt en lokal udenlandsk skat, der ikke er omfattet af DBO'en.

Søfolk

For søfolk, der arbejder om bord på fartøjer, som bliver benyttet af et dansk rederi, vil det typisk gælde, at Danmark efter indgåede DBO'er har beskatningsretten til lønindkomsten fra første dag.

Når det er tilfældet, kan der kun opnås halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3.

Dansk beskatningsret efter en DBO og halv lempelse

I mange tilfælde kan søfolk kun opnå halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3. Det vil være tilfældet, når lønindkomsten er optjent ved sejlads i et fremmed lands farvand, og Danmark har beskatningsretten efter en DBO med det fremmede land eller med et andet land.

Se [SKM2024.333.ØLR](#), hvor Landsretten fandt, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A. Sagen angik om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3 for lønindkomst for arbejde på et norsk ejet og indregistreret skib. Skibet udførte arbejde med udvinding af kulbrinter på havbunden ud for Angola. Der var ikke tale om international trafik.

Landsretten fandt efter ordlyden af artikel 15 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og formålet hermed ikke grundlag for at antage, at bestemmelsen var uanvendelig på indtægter fra arbejde udført uden for de nordiske lande i tilfælde, hvor to nordiske lande efter interne regler begge har beskatningsretten til indtægten. Bestemmelsen angiver alene, at en sådan dobbeltbeskatningssituation skal løses ved, at beskatningsretten, hvis arbejdet er udført i et af de nordiske lande omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, tilkommer dette land og ellers det land, hvor skatteyderen er hjemmehørende. Landsretten fandt, at denne forståelse var i overensstemmelse med Højesterets dom gengivet i [SKM2018.60.HR](#), hvor det i en helt tilsvarende situation som den foreliggende blev lagt til grund som ubestridt, at den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst fandt anvendelse.

Landsretten fandt herefter, at Danmark var tillagt beskatningsretten til indkomsten i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, selvom arbejdet var udført udenfor de nordiske staters område. Skatteyderen var derfor alene berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3.

Landsretten anførte, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning eller på andet grundlag havde godtgjort en bindende administrativ praksis, der kunne føre til et andet resultat.

Se også [SKM2023.341.ØLR](#), hvor Landsretten fandt, at skatteyderen alene var berettiget til halv skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 3, idet Danmark både efter den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016. Landsretten lagde ikke vægt på, hvor skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var beliggende, men rettere hvor "foretagendet", der anvendte skibet, var beliggende i overensstemmelse med ordlyden i artikel 5, stk. 4, 1. pkt., i den dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Landsretten fandt også, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning havde godtgjort en bindende administrativ praksis om, at søfolk er berettigede til fuld lempelse, hvis indkomsten er oppebåret i internationalt farvand - uanset om en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten.

International trafik og situationer med halv lempelse

Efter DBO'erne med Chile, Filippinerne, Nederlandene og USA kan lønindkomst for arbejde udført om bord på skibe, der sejler i international trafik, kun beskattes i bopælslandet. Det betyder, at danske søfolk kun kan opnå halv lempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3, når de sejler for rederier, der er hjemmehørende i disse lande.

Byretten fandt i [SKM2023.126.BR](#), at en skatteyder, der var hjemmehørende i Danmark, alene var berettiget til halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 3, af lønindkomst optjent om bord på olietankskibe, der blev anvendt i international trafik. Retten lagde til grund, at skibene blev anvendt af et amerikansk selskab, selv om ansættelsesforholdet var indgået med et selskab på Bermuda. Danmark havde beskatningsretten til lønnen efter artikel 15, stk. 3, i den dansk-amerikanske DBO, og skatteyderen var derfor kun berettiget til halv skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 3.

Sagsøgeren havde gjort gældende, at han var berettiget til fuld lempelse efter LL § 33 A, stk. 1, idet han kun havde sejlet i internationale farvande. Han henviste herved til den juridiske vejledning og cirkulæret til LL § 33 A, stk. 3. Byretten udtalte hertil, at formuleringen i punkt [C.F.4.2.1](#) om

skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 1, afsnittet om søfolk, i den dagældende juridiske vejledning, ikke ændrede ved sagens resultat.

Retten bemærkede, at afsnittet om søfolk henviser til LL § 33 A generelt og ikke alene til § 33 A, stk. 1. Det bemærkedes videre, at LL § 33 A, stk. 1, intet nævner om fuld lempelse for indtægt optjent i internationalt farvand. Den juridiske vejlednings afsnit om søfolk skulle ses i sin helhed og sammenholdt dels med afsnit [C.F.4.2.3](#) om halv skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 3, og med det cirkulære, der henvises til i vejledningen. Hvad angår cirkulæret bemærkede retten, at den passus, som sagsøgeren havde henvist til under punkt 5.2.9. vedrørende søfolk, der arbejder om bord på fartøjer, der benyttes af et dansk rederi, ikke var anvendelig for sagsøgeren.

Retten gav derfor ikke skatteyderen medhold i synspunktet om, at han var berettiget til fuld lempelse - heller ikke ud fra en opfattelse af, at han kunne støtte ret på den juridiske vejledning.

Bemærk

Personer, der udfører arbejde om bord på DIS-skibe, er skattefritaget efter [SØBL § 5](#).

Se også

Se også afsnit [C.A.3.4.6.5](#) om lempelse for arbejde om bord på skibe registreret i Dansk Internationalt Skibsregister.

Arbejde udført på udenlandsk kontinentalsokkel

Lønmodtagere, herunder søfolk, der udfører arbejde, der er forbundet med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinteforekomster uden for dansk kontinentalsokkel, fx på en boreplatform, kan kun opnå halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3, hvis Danmark har beskatningsretten til lønindkomsten efter en DBO.

Personer udsendt som led i offentlige myndigheders deltagelse i systemeksport

Offentligt ansatte, der er udsendt som led i den danske stats eller anden dansk offentlig myndigheds deltagelse i systemeksport, vil som udgangspunkt kun være berettiget til halv lempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3.

Danmark vil normalt have beskatningsretten til danske offentligt ansattes løn i henhold til indgåede DBO'er.

Ved systemeksport forstås enhver form for eksport af viden, systemer eller tjenester, der udføres af en offentlig myndighed i henhold til de gældende bevillingsregler.

Offentligt ansatte skal dokumentere, at de bliver udsendt som led i en offentlig myndigheds deltagelse i systemeksport. Dokumentation skal ske ved en erklæring fra den udsendende myndighed. Af erklæringen skal det fremgå, om den udsendte vil modtage ydelser som nævnt i [C.F.4.2.4](#).

De DBO'er, som Danmark har indgået, indeholder sædvanligvis en regel om, at arbejdslandet er berettiget til at beskatte lønindkomst, hvis den bliver udbetalt for udført arbejde i en erhvervsvirksomhed, der drives af staten.

Hvis Danmark har indgået en DBO med arbejdslandet, der indeholder denne regel, kan offentligt ansatte få fuld skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, hvis de udsendes som led i det offentliges systemeksport, og systemeksporten har karakter af erhvervsvirksomhed. Det forudsætter, at kravene for skattelempelse efter [LL § 33 A](#) i øvrigt er opfyldt.

Vejdirektoratets "virksomhed"

Der er truffet en afgørelse om, at den del af Vejdirektoratets virksomhed, der består af rådgivende ingeniørarbejde, der bliver udført på forretningsmæssige vilkår, falder ind under en regel om

erhvervsvirksomhed, der drives af staten, under forudsætning af, at den konkrete DBO giver arbejdslandet ret til at beskatte indkomsten.

Bemærk

Personer udsendt af den danske stat eller anden offentlig myndighed, som **ikke** udfører systemeksport, kan opnå fuld skattelempelse, uanset om Danmark i henhold til en DBO har beskatningsretten til lønindkomsten. Det forudsætter, at betingelserne for lempelse er opfyldt efter reglerne i [LL § 33 A](#), stk. 2. Se afsnit [C.F.4.2.4](#) om personer der er udsendt af en offentlig myndighed.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Byretsdomme		
SKM2023.126.BR	Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en skatteyder, der var hjemmehørende i Danmark, kunne få fuld lempelse for den lønindkomst vedkommende havde optjent som led i arbejde på olietankskibe, der sejlede i internationale farvande, jf. LL § 33 A, stk. 1. Landsskatteretten havde fundet, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, jf. LL § 33 A, stk. 3, idet den dansk-amerikanske DBO tillagde Danmark beskatningsretten. Retten var enig med Landsskatteretten i, at sagen skulle bedømmes efter den dansk-amerikanske DBO og ikke DBO'en med Y3-land, som skatteyderen gjorde gældende. Retten fandt, at Danmark efter artikel 15, stk. 3, i den dansk-amerikanske DBO var tillagt beskatningsretten til indkomsten, og skatteyderen kunne efter LL § 33 A, stk. 3, derfor kun opnå halv skattelempelse. Retten afviste skatteyderens synspunkt om, at et sådant resultat skulle være i strid med en fast administrativ praksis, jf. herom beskrivelsen i Den juridiske vejledning, som skatteyderen havde påberåbt sig.	Dommen er stadfæstet af Østre Landsret. Se SKM2024.9.ØLR.
Landsretsdomme		
SKM2024.333.ØLR	Sagen, der blev behandlet i landsretten i første instans, angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst han oppebar for sit arbejde på et skib, der udførte arbejde på havbunden ud for Y1-land. Det afgørende i sagen var, om den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst regulerer beskatningsretten til indkomst, der er optjent udenfor de nordiske staters område. Landsretten fandt, at Danmark var tillagt beskatningsretten til indkomsten i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, selvom arbejdet var udført udenfor de nordiske staters område. Skatteyderen var derfor alene berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Landsretten anførte, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning eller på andet	

	grundlag havde godtgjort en bindende administrativ praksis, der kunne føre til andet resultat.	
<u>SKM2024.9.ØLR</u>	Sagen angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst han oppebar for sit arbejde på skibe i internationalt farvand. Der var enighed om, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land regulerede beskatningsretten, og at Danmark var tillagt beskatningsretten til lønindkomsten. Idet Danmark var tillagt beskatningsretten, var skatteyderen alene berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Spørgsmålet var herefter, om skatteyderen under alle omstændigheder var berettiget til fuld lempelse med henvisning til formuleringer i Den juridiske vejledning og cirkulære nr. 72 af 17. april 1996. Landsretten fandt, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, og at formuleringerne i den dagældende juridiske vejledning ikke kunne føre til andet resultat. Landsretten anførte, at der ved læsningen af Den juridiske vejledning ikke var en reel modsætning mellem vejledningen, herunder vejledningens henvisning til cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, og det overordnede retsgrundlag i ligningslovens § 33 A. Landsretten henviste desuden til landsrettens dom i <u>SKM2023.341.ØLR</u>, hvor skatteyderen havde støttet et synspunkt om fuld lempelse på lignende argumentation. Landsretten stadfæstede derfor byrettens dom (<u>SKM2023.126.BR</u>).	
<u>SKM2023.341.ØLR</u>	Sagen angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst A oppebar for sit arbejde som kaptajn ombord på et krydstogtskib i 2015 og 2016 i international trafik. I sagen var både den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst relevant. Skattestyrelsen havde truffet afgørelse om, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, idet Danmark efter begge dobbeltbeskatningsoverenskomster var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3. Skatteankenævn Y2 fandt imidlertid, at skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var beliggende i Bermuda, hvorfor beskatningsretten til indkomsten tilkom Bermuda, således at skatteyderen var berettiget til fuld lempelse, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1. Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, og Østre Landsret fandt som første instans, at skatteyderen alene var berettiget til halv skattelempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, idet Danmark både efter den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016. Landsretten lagde ikke vægt på, hvor skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var beliggende, men	

	rettere hvor "foretagendet", der anvendte skibet, var beliggende i overensstemmelse med ordlyden i artikel 5, stk. 4, 1. pkt., i den danskbermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Landsretten fandt også, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning havde godtgjort en bindende administrativ praksis om, at søfolk er berettigede til fuld lempelse, hvis indkomsten er oppebåret i internationalt farvand - uanset om en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten.	
<u>SKM2015.576.ØLR</u>	Landsretten fandt det efter bevisførelsen godtgjort, at en del af skatteyderens arbejde blev udført i Danmark, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, 2. punktum, og i lande, hvis dobbeltbeskatningsoverenskomster havde tillagt Danmark beskatningsretten, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3, 1. punktum. Skatteyderen kunne derfor ikke få medhold i sin påstand om fuld lempelse, idet det var uden betydning, hvor få arbejdstimer i Danmark og udlandet, der havde været tale om.	
TfS 1997, 364 ØLD	Landsretten fandt, at anvendelsen af <u>LL § 33 A</u>, stk. 3, ikke forudsætter en faktisk dobbeltbeskatningssituation.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2019.536.LSR</u>	Klageren, der var fuldt skattepligtig til Danmark, havde i 2012 og 2013 fået udbetalt løn fra en norsk arbejdsgiver for arbejde, udført som kranfører på forskellige skibe forskellige steder i verden. SKAT havde nægtet klageren lempelse efter exemptionsmetoden af lønnen fra den norske arbejdsgiver. Landsskatteretten fandt, at klageren i en periode var berettiget til lempelse efter <u>ligningslovens § 33 A</u>, stk. 1, idet han i denne periode havde haft ophold uden for riget i mindst 6 måneder og alene været i Danmark i 32 dage. For så vidt angik løn for arbejde udført i farvandet ud for Mexico, Storbritannien og Egypten var klagen alene berettiget til halv lempelse, jf. <u>ligningslovens § 33 A</u>, stk. 3, idet Danmark havde dobbeltbeskatningsoverenskomster med disse tre lande, hvorefter Danmark var tillagt beskatningsretten. Da Danmark ikke havde en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Ækvatorialguinea, var klageren berettiget til fuld lempelse for den del af lønnen, der var optjent der. Landsskatteretten stadfæstede, at klageren ikke i øvrigt var berettiget til lempelse. Endelig fandt Landsskatteretten, at klageren var berettiget til fradrag for trykdeavgift, som var betalt i Norge, og som var bidrag til obligatorisk social sikring, der er fradragsberettiget efter <u>ligningslovens § 8 M</u>.	
<u>SKM2011.747.LSR</u>	En person, der arbejdede om bord på et skib i international trafik for en arbejdsgiver, der havde ledelsens sæde i Tyskland, var berettiget til fuld lempelse efter <u>LL § 33 A</u>, stk. 1. Beskatningsretten til lønnen tilkom Tyskland efter artikel 15, stk. 3, i DBO'en mellem Danmark og Tyskland. Fuld lempelse godkendt.	
TfS 1997, 592 LSR	Skatteankenævnet havde kun godkendt halv skattelempelse i personens lønindkomst.	

	Landsskatteretten fandt, at beskatningsretten til lønindkomsten var overgået til Ukraine efter den dagældende DBO mellem Danmark og SNG. Landsskatteretten godkendte derfor fuld skattelempelse efter LL § 33 A , stk. 1. Fuld lempelse godkendt.	
TfS 1986, 389 LSR	Personen havde ikke opholdt sig i England i over 183 dage inden for det engelske skatteår. Beskatningsretten var dermed ikke overgået til England. Skattelempelsen skulle herefter ske efter LL § 33 A , stk. 3. Halv lempelse godkendt.	
Skatterådet		
SKM2023.424.SR	Spørger ejede 50 % af et selskab, hvor han var ansat som direktør. Spørger rejste til Vietnam med sin familie i 7 måneder for at udbygge og pleje selskabets kunderelationer i Vietnam. Opholdet ville samtidig bestå af turistmæssige aktiviteter i spørgers fritid og under eventuel ferieafvikling. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtigt til Danmark, imens han var i Vietnam, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år. Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Vietnam. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Vietnam skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Vietnam var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode. Skatterådet kunne derudover bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter ligningslovens § 33 A. Skatterådet lagde vægt på, at opholdet i Vietnam havde en sammenhæng med selskabets forhold, og at der ikke var tale om en situation, hvor spørger af egen drift og uafhængigt af selskabet valgte at bosætte sig i udlandet. Skatterådet lagde også vægt på, at beslutningen om udlandsopholdet var truffet af selskabets ledelse, som ikke alene udgjordes af spørger, og at opholdet havde til formål at styrke selskabets samarbejder i Vietnam. Der var således indgået en aftale om, at spørger i en periode var beskæftiget ved et arbejdssted uden for riget. Skatterådet kunne i den forbindelse desuden bekræfte, at spørger ville være berettiget til fuld lempelse for løn, der blev optjent i Vietnam, og til halv lempelse for løn, der blev optjent ved eventuelle kundebesøg i Kina, Japan og Australien. Skatterådet kunne endeligt bekræfte, at spørger var skattepligtig efter ligningslovens § 16, stk. 3, af værdien af den bolig, som selskabet lejede og stillede til rådighed for spørger i Vietnam. Da udlejer var en uafhængig tredjemand, blev betalingen for lejemålet anset for at være fastsat til markedslejen, og den skattepligtige værdi skulle derfor ikke fastsættes efter ligningsloven § 16, stk.	

C.F.4.2.4 Tjeneste for den danske stat eller anden offentlig myndighed - LL § 33 A, stk. 2

Indhold

Dette afsnit handler om, at offentligt ansatte med visse undtagelser er berettiget til skattefritagelse efter [LL § 33 A](#) af lønindkomst ved personligt arbejde i udlandet.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel
- Offentligt ansatte
- Undtagelse - modtager skattefri ydelser efter [LL § 7](#), nr. 15, eller [LL § 9 A](#)
- Undtagelse - lønnen er fastsat i en kollektiv aftale
- Individuelle aftaler
- Beregning af skattefritagelsen
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Hovedregel

Reglen om skattefritagelse i [LL § 33 A](#), stk. 1, gælder som hovedregel også for offentligt ansattes lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden offentlig myndighed. Se Told- og Skattestyrelsens vejledning [SKM2001.1.TSS](#) om skattefritagelse for udsendte offentligt ansatte.

Offentligt ansatte

Der er ikke i dansk lovgivning fastlagt en generel og entydig definition af begrebet offentlig myndighed.

Eksempler på ansættelse, der anses for at være tjeneste for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed:

- En ansat i Sundhedsstyrelsen, der blev stillet til rådighed for Danmarks Erhvervsfond og udsendt til et hospitalsprojekt i Saudi-Arabien, blev anset for ansat af dansk offentlig myndighed. Lønnen blev udbetalt af Danmarks Erhvervsfond. Se TfS 1989, 5.
- Ansatte ved offentlige styrelser, der udlånes eller stilles til rådighed for IFU (Industrialiseringsfonden for Udviklingslande). Se TfS 1986, 500.

- En ansat i Forsvaret, der efter aftale mellem Forsvaret og Dansk Røde Kors blev udsendt som repræsentant for Røde Kors til et afrikansk land. Se TfS 1989, 623.
- Medarbejdere ved AMU-centre. Se TfS 1994, 890.
- En af Transportrådet udsendt medarbejder. Se TfS 1999, 750 LSR. Landsskatteretten lagde vægt på, at institutionen i forvaltningsretlig henseende ansås for at være en del af den offentlige forvaltning, og endvidere at klageren ansås for udstationeret af et organ sammensat af Trafikministeriet og Miljøministeriet.
- Ansatte i foreningen Midjyllands EU-kontor, hvis medlemmer udelukkende består af offentlige myndigheder.
- Ansatte i DR, udsendt til tjeneste uden for riget. Se [SKM2009.378.SR](#). Fra og med 1. januar 2010 omfattes ansatte i DR af den fulde skattepligt i [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4, for danske statsborgere, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner mv. udsendes til tjeneste uden for riget. Se bemærkningerne til lov nr. 462 af 12/06/2009.
- Ansatte ved danske universiteter. Se [SKM2017.471.VLR](#).

Eksempler på ansættelse, der ikke anses for at være tjeneste for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed:

- Ansatte, der har et egentligt ansættelsesforhold med IFU (Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene). Se TfS 1986, 500.
- Præster udsendt af dansk sømandskirke i fremmede havne. Se skd.39.291.
- En kok ansat af en dansk ambassadør eller en husbestyrerinde ansat af en dansk generalkonsul. Se TfS 1990, 549.
- Udsendte fra Dansk Flygtningehjælp. Se TfS 1993, 489.
- Ombudsmanden har i en sag (j.nr.12/00143) den 24.04.2012 udtalt, at institutioner for erhvervsrettet uddannelse omfattet af LBK nr. 878 af 8. august 2011 er selvejende institutioner, der ikke kan anses for at være en del af den offentlige forvaltning.

Selvstændige offentlige virksomheder (SOV)

Se afsnit [C.F.1.5](#) om personer udsendt af stat og kommune mv. Se også [SKM2014.516.SR](#)

Undtagelse - modtager skattefri ydelser efter LL § 7, nr. 15 eller LL § 9 A

Personer, der af den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed er udsendt til tjeneste uden for riget, kan ikke få skattefritagelse, hvis de modtager skattefri udetillæg mv. efter [LL § 7](#), nr. 15, til dækning af merudgifter som følge af tjenesten i udlandet.

En ansat hos Rigspolitiet, der midlertidigt gjorde tjeneste som EF-observatør i Ex-Jugoslavien ifølge kontrakt med Danske Livregiment. Han modtog skattefrit udetillæg på 15.995 kr. pr. måned og kunne derfor ikke få skattefritagelse efter [LL § 33 A](#). Se [SKM2001.155.LSR](#).

Ligningsrådet traf afgørelse vedrørende visse ydelser, der blev udbetalt af Rektorkollegiet, Forskerakademiet og forskningsrådene til lønnede ph.d.-stipendiater til dækning af merudgifter under uddannelse i udlandet. Udgifter, der blev dækket som udlæg efter regning var ikke omfattet af [LL § 7](#), nr. 15, og ville derfor ikke medføre, at skattefritagelsen efter [LL § 33 A](#) bortfaldt. Se TfS 1999, 535.

Ligningsrådet traf i en bindende forhåndsbesked afgørelse om, at ph.d.-stipendiater, som er ansat hos en dansk arbejdsgiver, men indskrevet til et helt forskeruddannelsesforløb i udlandet, vil kunne modtage stipendier/legater fra den indskrivende institution i udlandet, uden at det bevirker bortfald af skattefriheden efter reglerne i [LL § 33 A](#). Se [SKM2002.463.LR](#).

Skattefri ydelser fra Europa-Kommissionen

Personer, der modtager beløb af Europa-Kommissionen til dækning af merudgifter i forbindelse med udstationering af den danske stat til midlertidig tjeneste ved Europa-Kommissionen, kan ikke få skattefritagelse efter [LL § 33 A](#). Se [LL § 7](#), nr. 15, 2. pkt.

Se også

Se også [SKM2011.200.SR](#) om skattefri ydelser efter [LL § 7](#), nr. 15. Udenrigsministeriet havde ikke efter forhandling med finansministeren fastsat skattefri udetillæg efter [LL § 7](#), nr. 15 til IHB-udsendte, og Skatteministeriet havde ikke selvstændig kompetence til at henføre godtgørelser til udsendte medarbejdere til [LL § 7](#), nr. 15.

Undtagelsen gælder kun ydelser udbetalt af den danske stat. En person er derfor ikke afskåret fra at få skattefritagelse, hvis der fx udbetales skattefri FN-tillæg til dækning af opholds- og leveomkostninger. Se [SKM2001.1.TSS](#).

Skattefri godtgørelser efter LL § 9 A

Offentligt ansatte, der modtager skattefri rejsegodtgørelser, der er omfattet af [LL § 9 A](#), kan ikke få skattefritagelse.

Godtgørelser, der udbetales i forbindelse med lokale tjenesterejser fra eller internt i udstationeringslandet, medfører ikke, at muligheden for skattefritagelse bortfalder.

Se også

Se også afsnit [C.A.7.2](#) om skattefri rejsegodtgørelser.

Undtagelse - lønnen er fastsat i en kollektiv aftale

De fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster giver beskatningsretten til den stat, der udbetaler lønnen til den offentligt ansatte. Lønnen til personer ansat af den danske stat eller anden offentlig myndighed vil derfor som hovedregel være skattefri, hvis den omfattes af [LL § 33 A](#).

Dette er begrundelsen for, at der ikke kan opnås skattefritagelse for offentligt ansatte, der aflønnes efter en kollektiv aftale, med mindre det udtrykkeligt fremgår af den kollektive aftale, at lønnen under opholdet i udlandet er fastsat under hensyn til, at den er skattefri efter [LL § 33 A](#). Se [LL § 33 A](#), stk. 2, 2. pkt.

Kollektive aftaler

Det fremgår af Personaleadministrativ Vejledning ([PAV](#)) fra Moderniseringsstyrelsen, at en kollektiv aftale er en aftale om løn- og ansættelsesvilkår indgået mellem en arbejdsgiver og en lønmodtagerorganisation.

For kollektive aftaler, der er indgået af Finansministeriet (som fx AC-overenskomsten), er det Finansministeriet og vedkommende centralorganisation (AC), der er aftalens parter, og ikke ansættelsesmyndigheden og den ansatte. Danske Regioner og KL er part i de kollektive aftaler, som indgås på deres område.

Den kollektive aftales parter, ansættelsesmyndigheden og de ansatte, der er medlemmer af vedkommende organisation, bliver umiddelbart bundet af overenskomsten. Det gælder, uanset om den enkelte ansatte måtte ønske at aftale noget andet.

Hvornår gælder overenskomsterne?

De kollektive aftaler gælder kun for ansatte med fast tjenestested i Danmark, med mindre andet udtrykkeligt fremgår af den enkelte aftale.

De kollektive aftaler omfatter også arbejde under tjenesterejser og udstationering i udlandet. Det gælder fx for ansatte i udenrigstjenesten med fast tjenestested i Danmark og forflyttelsespligt, når

de gør tjeneste i udlandet, og ansatte på universiteter og andre forskningsinstitutioner, der som led i deres ansættelse opholder sig i udlandet.

Der er ikke mulighed for at aftale, at en kollektiv aftale ikke gælder lokalt. Dette forudsætter en egentlig aftale mellem aftalens parter.

Eksempler på ansættelser, hvor lønnen er fastsat i henhold til en kollektiv overenskomst

- Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en erhvervs-ph.d.'er, der var ansat hos spørgeren og som i vinteren 2013/14 opholdt sig 6 måneder i New Zealand som led i sin ph.d.-uddannelse, kunne få skattefritagelse efter ligningslovens § 33 A. Medarbejderen blev oprindeligt ansat i det private selskab A A/S, men overgik til offentlig ansættelse i forbindelse med en fusion mellem selskabet og spørgeren, som er en selvstændig offentlig virksomhed (SOV). Medarbejderen er efter fusionen omfattet af statens overenskomst med C, som ikke indeholder en bestemmelse om, at lønnen under udlandsophold skal fastsættes under hensyn til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Spørgeren havde gjort gældende, at ligningslovens § 33 A, stk. 1, alligevel skulle finde anvendelse, fordi 1) lønnen blev aftalt, mens medarbejderen var ansat i en privat virksomhed eller 2) virksomhedsoverdragelsesloven giver mulighed for at forhandle løn- og ansættelsesvilkår, eller 3) overenskomsten mellem staten og C kan fraviges ved en lokal aftale mellem spørgeren og C, herunder vedrørende lønfastsættelsen. Skatterådet bemærkede, at da medarbejderen under udlandsopholdet ikke var dækket af en kollektiv aftale, som opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 2, kunne skatten af medarbejderens løn ikke nedsættes efter § 33 A, stk. 1. Se [SKM2014.516.SR](#).
- Skatterådet fandt, at en cand.merc., der var ansat i en kommune i forbindelse med et erhvervs-ph.d.-projekt, ikke ville være omfattet af [LL § 33 A](#) under en 6-måneders udstationering til et universitet i udlandet. Ansættelsen var dækket af overenskomsten mellem AC (DJØF) og KL, og lønnen var fastsat i henhold til denne. Det fremgik ikke af overenskomsten, at lønnen var fastsat under hensyn til at den var skattefritaget efter [LL § 33 A](#). Se [SKM2011.851.SR](#).
- Skatterådet fandt, at en ansat ved et institut under et dansk universitet ikke var omfattet af [LL § 33 A](#) under en udstationering i 7½ måned ved et udenlandsk universitet. På trods af en bekræftelse fra instituttet om, at den ansatte var aflønnet på individuel løn, blev hans lønfastsættelse anset for at være bundet af AC-overenskomsten. Dette gjaldt, uanset at den ansatte havde adgang til individuelt at gå i dialog med sin arbejdsgiver omkring tildeling af individuelle løntillæg. Se [SKM2011.719.SR](#).
- En læge var under sin ansættelse på et dansk hospital indskrevet som ph.d.-studerende ved et dansk universitet. Han var aflønnet af hospitalet i henhold til overenskomst mellem Danske Regioner og FaYL. Lægen var ikke omfattet af [LL § 33 A](#) under et 14 måneder langt forskningsophold i udlandet, da det ikke fremgik af overenskomsten, at lønnen var fastsat under hensyn til skattefritagelse efter [LL § 33 A](#). Se [SKM2011.715.SR](#).
- Skatterådet fandt, at en ph.d.-stipendiat ansat ved et dansk universitet ville blive anset for omfattet af fuld skattepligt som udsendt af en offentlig institution, hvis hun som led i sit ph.d.-studium opholdt sig 1½ år som gæsteforsker ved et universitet i udlandet. Spørgeren var ifølge ansættelseskontrakten omfattet af protokollat til AC-overenskomsten om ph.d.-stipendiater, der er indskrevet ved en højere uddannelsesinstitution i Danmark. Da det ikke fremgik af overenskomsten, at lønnen var fastsat under hensyn til skattelempelse efter [LL § 33 A](#), var hun ikke berettiget til nedslag i den danske skat. Se [SKM2011.713.SR](#).
- Skatterådet udtalte i et bindende svar, at en speciallæge ville blive anset for omfattet af fuld skattepligt som udsendt af en region, hvis han under et forskningsophold i USA var ansat af et dansk hospital. Hans løn ville blive finansieret af private danske fonde og udbetalt via en forskningskonto under hospitalet. Lægen ville ifølge ansættelseskontrakten være omfattet af en kollektiv overenskomst. Da det ikke fremgik af overenskomsten, at lønnen var fastsat under hensyn til skattelempelse efter [LL § 33 A](#), var lægen ikke berettiget til nedslag i den danske skat. Skatterådet udtalte endvidere, at lægen ikke ville blive anset for fuldt skattepligtig som udsendt, hvis han i stedet valgte at lade sig ansætte direkte ved

forskningsinstitutionen i USA og få lønnen fra de danske fonde udbetalt via en forskningskonto under denne institution. [SKM2011.698.SR](#).

- Der kunne ikke gives skattefritagelse efter [LL § 33 A](#) til en ansat ved Rigspolitiet, der gjorde tjeneste ved den danske FN-politistyrke i Ex-Jugoslavien, da lønftalen var indgået i henhold til en kollektiv aftale, som ikke indeholdt nogen bestemmelse om, at lønnen var fastsat under hensyn til, at den var skattefri. Se [SKM2002.551.VLR](#).
- Om politifolk udsendt på kontrakt med Rigspolitichefen til aktiv FN-tjeneste uden for riget (bl.a. i Kosovo) udtalte Told- og Skattestyrelsen, at den løn, der er aftalt i kontrakterne med Rigspolitichefen, i alle tilfælde er en løn, der er aftalt i henhold til en kollektiv aftale, idet samtlige kontrakter indeholder en bestemmelse om, "at der oppebæres sædvanlig løn med diverse tillæg". Der udbetales ligeledes skattepligtige danske tillæg og skattefri FN-tillæg til lønnen. Da den kollektive aftale for politifolk ikke indeholder bestemmelser om, at den løn, der udbetales under arbejde i udlandet, er skattefri, var det Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at lønnen ikke var omfattet af [LL § 33 A](#). Se TfS 1999, 949.

Se også

Se også TfS 2000, 423, hvor Skatteministeren redegør for den skattemæssige behandling af de udsendte politifolk over for Folketingets Skatteudvalg.

Lønnen er i den kollektive aftale fastsat under hensyn til, at den er skattefri

Der kan opnås skattefritagelse efter [LL § 33 A](#) for en offentligt ansat, der er omfattet af en kollektiv aftale, hvis det udtrykkeligt fremgår af denne aftale, at lønnen under udlandsopholdet er fastsat under hensyn til, at den er skattefri.

Dette gælder fx aftalen mellem AC og Personalestyrelsen om lønnede ph.d.-stipendiater, der i hele forløbet er indskrevet ved udenlandske institutioner samt Finansministeriets regulativ af 21. juni 2002 om løn- og ansættelsesvilkår for PHARE-eksperter. Regulativet har virkning fra 1. august 2002.

Se TfS 2000, 830 LR om skattefritagelse for en PHARE-ekspert, der var udstationeret til Estland af den danske stat.

Se TfS 2000, 735 TSS, hvor Told- og Skattestyrelsen udtalte, at en PHARE-ekspert ville være omfattet af [LL § 33 A](#) under udsendelse af en dansk offentlig institution til et projekt i Litauen. Eksperten, der var dansk statsborger og bosiddende i Schweiz, var fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4, under udsendelsen til Litauen.

Individuelle aftaler

Hvis lønnen ikke er fastsat i en kollektiv aftale, indgår ansættelsesmyndigheden og den ansatte en individuel aftale.

Moderniseringsstyrelsen har oplyst, at der kun kan indgås individuelle aftaler med

- ansatte uden overenskomstdækning (fordi der mangler en overenskomst)
- ansatte med fast tjenestested i udlandet. Hvis der ikke er et fast tjenestested i Danmark og arbejdet udelukkende foregår i udlandet, er den ansatte efter Moderniseringsstyrelsens opfattelse ikke omfattet af overenskomsten, også selvom ansættelsesmyndigheden har domicil i Danmark. Her gælder de kollektive overenskomster ikke på grund af territorialafgrænsningen.
- visse direktører på individuel kontrakt (skyldes særlige forhold).

Som eksempel på personer, hvis løn ikke er fastsat efter en kollektiv aftale, men efter en individuel lønftale, kan nævnes Danida-rådgivere, der udsendes af Udenrigsministeriet.

Eksempel

Moderniseringsstyrelsen udtalte til brug for en sag om bindende svar, at der ikke var nogen kollektiv overenskomst, der dækkede en forsker, som havde modtaget en forskningsbevilling til at gennemføre et to-årigt forskningsprojekt ved et universitet i Schweiz. Forskeren var ansat ved et dansk universitet, som administrerede bevillingen og udbetalte løn til forskeren. Ansættelsen ophørte uden varsel efter 2 år. Se [SKM2013.22.SR](#).

En individuel aftale ændrer ikke karakter, fordi lønnens størrelse fastsættes ved henvisning til en kollektiv aftale. Det afgørende er, at den ansættende myndighed og den udsendte arbejdstager frit har kunnet aftale lønnens størrelse uden at være bundet af en kollektiv aftale.

Skatterådet afgjorde i et bindende svar, at en ansat hos DR ville være omfattet af [LL § 33 A](#) under et ophold i udlandet, hvor hun skulle udføre arbejde for DR. Hun var omfattet af overenskomsten mellem DR og Dansk Journalistforbund, men lønnen blev ikke anset for fastsat i henhold til overenskomsten, idet den endelige lønsammensætning blev aftalt individuelt mellem den enkelte medarbejder og dennes leder i forbindelse med lønsamtaler. Se [SKM2011.761.SR](#).

Beregning af skattefritagelsen

Indkomst, der er omfattet af skattefritagelsen, skal på sædvanlig måde medtages ved opgørelsen af den personlige indkomst. Skatten nedsættes med den del af den samlede danske skat, der bliver beregnet af den udenlandske indkomst.

Hvis en offentligt ansat er udlånt til en international organisation, vil et eventuelt løntillæg fra organisationen være omfattet af [LL § 33 A](#), hvis betingelserne herfor er opfyldt. Dette gælder, uanset om lønnen fra den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed er omfattet af bestemmelsen.

Offentligt ansatte, der deltager i systemeksport, får kun halv nedsættelse af skatten

Offentligt ansatte, der er udsendt som led i den danske stats eller anden dansk offentlig myndigheds deltagelse i systemeksport, får kun halv nedsættelse af skatten, hvis Danmark har beskatningsretten efter en DBO. Se afsnit [C.F.4.2.3](#) om halv skattelempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.2.5](#) om nedslagsregler efter [LL § 33 A](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2002.551.V LR	En ansat ved Rigspolitiet var udstationeret til tjeneste ved den danske FN-politistyrke i Ex-Jugoslavien. Landsretten lagde til grund, at lønvilkaarne i den pågældende kollektive aftale var bindende for fastsættelsen af sagsøgerens løn . Da den kollektive aftale ikke indeholdt bestemmelser om fastsættelse af lønnen under hensyn til skattefrihed, var sagsøgeren ikke berettiget til lempelse efter LL § 33 A .	
Landsskatteretten		
SKM2001.155.L SR	Klageren, det oprindeligt var ansat hos Rigspolitiet, havde indgået ansættelseskontrakt med Danske Livregiment vedrørende udstationering som EU-observatør i Ex-Jugoslavien. Han modtog et udetillæg på 15.995 kr. pr. måned som godtgørelse for meromkostninger ved tjenesten , som blev anset for omfattet af LL § 7 , nr. 15. Han var derfor ikke berettiget til lempelse efter LL § 33 A .	

TfS 1999, 750 LSR	Klageren var i en periode ansat som national ekspert under EU-Kommissionen i Bruxelles. Han havde orlov uden løn fra sin danske arbejdsgiver og havde modtaget et konsulenthonorar på 35.000 kr. pr. måned fra Transportrådet. Transportrådet var underlagt Transportministeriet og var 100 pct. statsfinansieret. Rådet havde ikke arbejdsgiverforpligtelser over for klageren. EU-Kommissionen havde udbetalt et skattefrit dagpengebeløb på i alt 208.416 kr. til dækning af opholdsudgifter. Landsskatteretten udtalte, at Transportrådets virke ikke faldt uden for begrebet offentlig myndighed i relation til LL § 33 A . Retten lagde vægt på, at institutionen i forvaltningsretlig henseende ansås for at være en del af den offentlige forvaltning , og endvidere at klageren ansås for udstationeret af et af Trafikministeriet og Miljøministeriet sammensat organ.	Afgjort efter tidligere regler, men relevant for definition af offentlig myndighed.
TfS 1989, 623 LSR	En ansat i Forsvaret var efter aftale mellem Forsvarskommandoen og Dansk Røde Kors udsendt som repræsentant for Røde Kors til et afrikansk land. Han optjente under udsendelsen anciennitet, pension og ventepenge fra Forsvaret. Efter aftalen kunne udsendelsen under visse forhold ophøre med kort varsel. Selv om Forsvaret for en del af perioden fik lønudgiften refunderet fra Røde Kors, var den pågældende fortsat ansat i Forsvaret. Landsskatteretten fandt herefter, at den pågældende udførte tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed.	Afgjort efter tidligere regler, men relevant for definition af offentlig myndighed.
TfS 1989, 5 LSR	En skatteyder, der havde været ansat i Sundhedsstyrelsen, blev stillet til rådighed for Danmarks Erhvervsfond til udsendelse i forbindelse med et hospitalsprojekt i Saudi-Arabien. Da der var tale om tjeneste uden for riget for dansk offentlig myndighed , var skatteyderen ikke berettiget til skattelempelse efter LL § 33 A .	Afgjort efter tidligere regler, men relevant for definition af offentlig myndighed.
Skatterådet og Ligningsrådet		
SKM2014.516.SR	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en erhvervs-ph.d.'er, der var ansat hos spørgeren og som i vinteren 2013/14 opholdt sig 6 måneder i New Zealand som led i sin ph.d.-uddannelse, kunne få skattefritagelse efter ligningslovens § 33 A. Medarbejderen blev oprindeligt ansat i det private selskab A A/S, men overgik til offentlig ansættelse i forbindelse med en fusion mellem selskabet og spørgeren, som er en selvstændig offentlig virksomhed. Medarbejderen er efter fusionen omfattet af statens overenskomst med C, som ikke indeholder en bestemmelse om, at lønnen under udlandsophold skal fastsættes under hensyn til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Spørgeren havde gjort gældende, at ligningslovens § 33 A, stk. 1, alligevel skulle finde anvendelse, fordi 1) lønnen blev aftalt, mens medarbejderen var ansat i en privat virksomhed eller 2) virksomhedsoverdragelsesloven giver mulighed for at forhandle løn- og ansættelsesvilkår, eller 3) overenskomsten mellem staten og C kan fraviges ved en lokal aftale mellem spørgeren og C, herunder vedrørende lønfastsættelsen. Skatterådet bemærkede, at da medarbejderen under udlandsopholdet ikke var dækket af en kollektiv aftale, som opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 2, kunne skatten af medarbejderens løn ikke nedsættes efter § 33 A, stk. 1.	

<u>SKM2013.22.SR</u>	Moderniseringsstyrelsen udtalte til brug for en sag om bindende svar, at der ikke var nogen kollektiv overenskomst, der dækkede en forsker, som havde modtaget en forskningsbevilling til af gennemføre et to-årigt forskningsprojekt ved et universitet i Schweiz. Forskeren var ansat ved et dansk universitet, som administrerede bevillingen og udbetalte løn til forskeren. Ansættelsen ophørte uden varsel efter 2 år.	
<u>SKM2011.851.S</u> <u>R</u>	Skatterådet fandt, at en cand.merc., der var ansat i en kommune i forbindelse med et erhvervs-ph.d.-projekt, ikke ville være omfattet af <u>LL § 33 A</u> under en 6-måneders udstationering til et universitet i udlandet. Ansættelsen var dækket af overenskomsten mellem AC (DJØF) og KL, og lønnen var fastsat i henhold til denne. Det fremgik ikke af overenskomsten, at lønnen var fastsat under hensyn til at den var skattefritaget efter <u>LL § 33 A</u> .	
<u>SKM2011.761.S</u> <u>R</u>	Skatterådet fandt, at en ansat hos DR ville være omfattet af <u>LL § 33 A</u> under et ophold i udlandet, hvor hun skulle udføre arbejde for DR. Hun var omfattet af overenskomsten mellem DR og Dansk Journalistforbund. Lønnen blev ikke anset for fastsat i henhold til overenskomsten , idet den endelige lønsammensætning blev aftalt individuelt mellem den enkelte medarbejder og dennes leder i forbindelse med lønsamtaler.	
<u>SKM2011.719.S</u> <u>R</u>	Skatterådet fandt, at en ansat ved et institut under et dansk universitet ikke var omfattet af <u>LL § 33 A</u> under en udstationering i 7½ måned ved et udenlandsk universitet. På trods af en bekræftelse fra instituttet om, at den ansatte var aflønnet på individuel løn, blev hans lønfastsættelse anset for at være bundet af AC-overenskomsten. Dette gjaldt, uanset at den ansatte havde adgang til individuelt at gå i dialog med sin arbejdsgiver omkring tildeling af individuelle løntillæg.	
<u>SKM2011.715.S</u> <u>R</u>	En læge var under sin ansættelse på et dansk hospital indskrevet som ph.d.-studerende ved et dansk universitet. Han var aflønnet af hospitalet i henhold til overenskomst mellem Danske Regioner og FaYL. Lægen var ikke omfattet af <u>LL § 33 A</u> under et 14 måneder langt forskningsophold i udlandet, da det ikke fremgik af overenskomsten, at lønnen var fastsat under hensyn til skattefritagelse efter <u>LL § 33 A</u>.	
<u>SKM2011.713.S</u> <u>R</u>	Skatterådet fandt, at en ph.d.-stipendiat ansat ved et dansk universitet ville blive anset for omfattet af fuld skattepligt som udsendt af en offentlig institution, hvis hun som led i sit ph.d.-studium opholdt sig 1½ år som gæsteforsker ved et universitet i udlandet. Spørgeren var ifølge ansættelseskontrakten omfattet af protokollat til AC-overenskomsten om ph.d.-stipendiater, der er indskrevet ved en højere uddannelsesinstitution i Danmark. Da det ikke fremgik af overenskomsten, at lønnen var fastsat under hensyn til skattelempelse efter <u>LL § 33 A</u>, var hun ikke berettiget til nedslag i den danske skat.	
<u>SKM2011.698.S</u> <u>R</u>	Skatterådet udtalte i et bindende svar, at en speciallæge ville blive anset for omfattet af fuld skattepligt som udsendt af en region, hvis han under et forskningsophold i USA var ansat af et dansk hospital. Hans løn ville blive finansieret af private danske fonde og udbetalt via en forskningskonto under hospitalet. Lægen ville ifølge	

	ansættelseskontrakten være omfattet af en kollektiv overenskomst. Da det ikke fremgik af overenskomsten, at lønnen var fastsat under hensyn til skattelempelse efter <u>LL § 33 A</u>, var lægen ikke berettiget til nedslag i den danske skat. Skatterådet udtalte endvidere, at lægen ikke ville blive anset for fuldt skattepligtig som udsendt, hvis han i stedet valgte at lade sig ansætte direkte ved forskningsinstitutionen i USA og få lønnen fra de danske fonde udbetalt via en forskningskonto under denne institution.	
<u>R</u> <u>SKM2011.200.S</u>	Skatterådet udtalte, at der ikke forelå oplysninger om, at Udenrigsministeriet efter forhandling med finansministeren havde fastsat skattefri udetillæg efter <u>LL § 7</u> , nr. 15 til IHB-udsendte. Skatteministeriet havde ikke selvstændig kompetence til at henhøre godtgørelser til udsendte medarbejdere til <u>LL § 7</u> , nr. 15.	
<u>R</u> <u>SKM2009.378.S</u>	Skatterådet anså DR for at være en selvstændig offentlig institution , men ikke en del af den danske stat efter den dagældende formulering af <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4.	<u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4, omfattede fra 14. juni 2009 danske statsborgere, der er udsendt af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner . Se lov nr. 462 af 12/06/2009. Som eksempler nævnes DR og universiteterne.
<u>R</u> <u>SKM2002.463.L</u>	Ligningsrådet traf i en bindende forhåndsbesked afgørelse om, at ph.d.-stipendiater , som er ansat hos en dansk arbejdsgiver, men indskrevet til et helt forskeruddannelsesforløb i udlandet, vil kunne modtage stipendier/legater fra den indskrivende institution i udlandet , uden at det bevirker bortfald af skattefriheden efter reglerne i <u>LL § 33 A</u> .	
TfS 2000, 830 LR	Ligningsrådet fandt, at en offentligt ansat kunne opnå skattefritagelse efter <u>LL § 33 A</u> under udstationering som PHARE-ekspert i Estland. Det fremgik af Finansministeriets cirkulære om løn- og ansættelsesvilkår for PHARE-eksperter, at lønnen var fastsat under hensyn til, at den var skattefri i Danmark.	
TfS 1999, 535 LR	Ligningsrådet traf afgørelse vedrørende visse ydelser, der blev udbetalt af Rektorkollegiet, Forskerakademiet og forskningsrådene til lønnede ph.d.-stipendiater til dækning af merudgifter under uddannelse i udlandet. Udgifter, der blev dækket som udlæg efter regning var ikke omfattet af <u>LL § 7</u> , nr. 15, og ville derfor ikke medføre, at skattefritagelsen efter <u>LL § 33 A</u> bortfaldt. Hvis ydelserne blev udbetalt efter et skøn eller efter generelt fastsatte satser , der havde til hensigt at dække de merudgifter, stipendiaten havde under opholdet i udlandet, ville ydelserne være omfattet af <u>LL § 7</u> , nr. 15, og dermed afskære stipendiaten fra at opnå lempelse efter <u>LL § 33 A</u> .	
Andre afgørelser		
TfS 2000, 735 TSS	Told- og Skattestyrelsen udtalte, at en PHARE-ekspert ville være omfattet af <u>LL § 33 A</u> under udsendelse af en dansk offentlig institution til et projekt i Litauen. Eksperten, der var dansk statsborger og bosiddende i Schweiz, var fuldt skattepligtig efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 4, under udsendelsen til Litauen.	
TfS 1999, 949 TSS	Told- og Skattestyrelsen udsendte en meddelelse om politifolk, der var udsendt på kontrakt med	

	Rigspolitichefen til aktiv FN-tjeneste uden for riget (bl.a. i Kosovo). Told- og Skattestyrelsen udtalte, at den løn, der var aftalt i kontrakterne med Rigspolitichefen, i alle tilfælde er en løn, der var aftalt i henhold til en kollektiv aftale , idet samtlige kontrakter indeholdt en bestemmelse om, "at der oppebæres sædvanlig løn med diverse tillæg". Der blev udbetalt skattepligtige danske tillæg og skattefri FN-tillæg til lønnen. Da den kollektive aftale for politifolk ikke indeholdt bestemmelser om, at den løn, der blev udbetalt under arbejde i udlandet, var skattefri, var det Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at lønnen ikke var omfattet af LL § 33 A .	
TfS 1994, 890 TSS	Told- og Skatteregion Sønderborg anså AMU-center Fyn som den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed. Det fremgik af vedtægterne for AMU-center Fyn, at skolen var en selvejende institution, som var underlagt Arbejdsministeriet. Skolen var som offentlig institution underlagt offentlig regulering, tilsyn og kontrol.	
TfS 1993, 489 TSS	Told- og Skattestyrelsen meddelte, at Dansk Flygtningehjælp er en privat organisation , og at de ansatte nødhjælpschauffører i det tidligere Jugoslavien derfor var berettiget til lempelse efter LL § 33 A .	
TfS 1990, 549 TSS	Told- og Skattestyrelsen udtalte, at en kok ansat af en dansk ambassadør og en husbestyrerinde ansat af en dansk generalkonsul måtte anses for at være ansat i et privat ansættelsesforhold med ambassadøren/generalkonsulen. De gjorde derfor ikke tjeneste for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, selv om Udenrigsministeriet afholdt lønnen.	
TfS 1986, 500 SKM	Skattedepartementet besvarende en forespørgsel vedrørende beskattningen af udsendte medarbejdere til projekter i udlandet for IFU (Industrialiseringsfonden for Udviklingslande). IFU blev ikke anset for at være den danske stat eller anden offentlig myndighed efter LL § 33 A . Dette gælder dog ikke for medarbejdere, der er udlånt til eller stillet til rådighed for IFU af offentlige styrelser.	

C.F.4.2.5 Nedslagsregler efter LL § 33 A

Indhold

Afsnittet handler om det nedslag, der gives i den beregnede skat, når en lønindkomst bliver skattelempet efter [LL § 33 A](#).

Afsnittet indeholder:

- Nedslag i skat
- Nedslag i AM-bidrag
- Creditlempelse efter [LL § 33](#).

Se også

Se også [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.6.

Nedslag i skat

Den lempelsesberettigede lønindtægt indgår i den samlede indkomst på normal vis. Indkomsten opgøres efter danske regler.

Når der gives skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 1, udgør nedslaget i skatten den del af den samlede danske skat, der bliver beregnet af den udenlandske indkomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.3.1](#) om beregning af dansk skat ved opgørelse af lempelse af udenlandsk indkomst

Når der gives halv skattelempelse efter [LL § 33 A](#), stk. 3, udgør nedslaget i skatten halvdelen af den samlede skat, der bliver beregnet af den udenlandske indkomst.

Beregningsmetoden er den samme som ved den såkaldte ny exemptionsmetode, der i visse tilfælde bruges ved skattelempelse efter de DBO'er, Danmark har indgået.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.3.2](#) om exemptionslempelse.

De ligningsmæssige fradrag, der har direkte tilknytning til den udenlandske indkomst, bliver ved skatteberegningen henført til den udenlandske indkomst.

Nedslag i AM-bidrag

Med virkning fra indkomståret 2008 har arbejdsmarkedsbidraget fået karakter af en indkomstskat på linje med andre indkomstskatter.

Der skal derfor ske lempelse i AM-bidraget af lønindtægten efter samme principper som nævnt i det foregående afsnit, når en lønindtægt kan skattelempes efter [LL § 33 A](#).

Se også

- Afsnit [C.F.4.2.1](#) om AM-bidrag
- [SKM2007.812.SKAT](#) om nedslag i AM-bidrag.

Creditlempelse efter LL § 33

Hvis lønindkomst er omfattet af [LL § 33 A](#), kan der ikke gives creditlempelse efter [LL § 33](#).

Hvis der skal gives nedslag i andre indkomster samtidig med nedslag efter [LL § 33 A](#), stk. 1, skal beregningerne laves hver for sig med udgangspunkt i den skattepligtige indkomst, den personlige indkomst og kapitalindkomst og de dertil svarende skatter.

C.F.4.2.6 Valget mellem LL § 33 A og lempelsesreglerne i en DBO

Indhold

Afsnittet handler om den skattelempelse, der gives i henhold til [LL § 33 A](#), sammenlignet med den skattelempelse der kan være aktuel, hvis der vælges skattelempelse efter en DBO. Afsnittet handler også om overførsel af underskud i den skattepligtige indkomst, når der i denne indgår lempelsesberettiget udenlandsk indkomst.

Afsnittet indeholder:

- Underskud og [LL § 33 A](#)
- Gammel exemptionmetode
- Creditmetode eller ny exemptionmetode

- Overførsel af underskud mellem ægtefæller.

Se også

Se også [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 5.2.6 og 5.2.7 om valget mellem [LL § 33 A](#) og lempelsesreglerne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Underskud og LL § 33 A

Hvis en lønindkomst både er omfattet af lempelsesreglerne i en DBO og [LL § 33 A](#), kan indkomstmodtageren vælge hvilken af lempelsesreglerne, der skal bruges. Reglerne kan ikke bruges samtidig på samme indkomst.

Man skal medregne lønindkomst ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når lønindkomsten er omfattet af [LL § 33 A](#).

Hvis en person har underskud ved anden skattepligtig virksomhed, bliver den lønindkomst, der er omfattet af [LL § 33 A](#), trukket fra i underskuddet.

Hvis der er underskud, efter at lønindkomsten er trukket fra, kan det underskud blive fremført til fradrag i den skattepligtige indkomst for de efterfølgende indkomstår efter [PSL § 13](#).

Gammel exemptionmetode

Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholder en regel om skattelempelse efter "gammel exemptionmetoden" skal dobbeltbeskatning af indkomst ophæves på følgende måde i bopælslandet (her Danmark):

Den lempelsesberettigede indkomst bliver **ikke** medregnet i den danske skattepligtige indkomst.

Den bliver derimod medregnet ved skatteberegningen, som om den var skattepligtig indkomst.

I de beregnede skatter bliver der givet et nedslag, som svarer til den skat, der forholdsmæssigt falder på den lempelsesberettigede indkomst.

Hvis en person har lønindkomst fra et land, hvor Danmark har en dobbeltbeskatningsaftale om skattelempelse efter "gammel exemption", kan personen vælge skattelempelse efter DBO'en i stedet for skattelempelse efter [LL § 33 A](#).

Det vil betyde, at lønindkomsten ikke bliver medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Den udenlandske lønindkomst vil ikke formindske et eventuelt underskud ved anden skattepligtig virksomhed.

Et eventuelt underskud kan blive overført til fradrag i senere indkomstår efter [PSL § 13](#), uden at den lempelsesberettigede lønindkomst bliver trukket fra underskuddet.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.3.2](#) om gammel exemption.

Creditmetode eller ny exemptionmetode

Hvis en DBO indeholder en regel om skattelempelse efter "creditmetoden" eller "ny exemptionmetoden" skal dobbeltbeskatning ophæves på følgende måde i bopælslandet (her Danmark):

Den lempelsesberettigede indkomst bliver medregnet ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst.

Den lempelsesberettigede indkomst vil derfor blive trukket fra i et eventuelt underskud ved anden skattepligtig virksomhed på samme måde, som når man bruger [LL § 33 A](#).

Det er kun underskud, efter at den lempelsesberettigede indkomst er trukket fra, der kan blive overført til fradrag i senere indkomstår efter [PSL § 13](#).

Overførsel af underskud mellem ægtefæller

Hvis en gift person har underskud i den skattepligtige indkomst, skal underskuddet overføres til fradrag hos ægtefællen efter reglerne i [PSL § 13](#), inden det kan fremføres til fradrag i senere indkomstår.

Ved overførsel af underskud mellem ægtefæller skal der ses bort fra personlig indkomst, der beskattes i udlandet og ikke i Danmark. Se [PSL § 13](#), stk. 5.

Den del af underskuddet, der svarer til de udgifter, man kan få fradrag for i udlandet, kan ikke blive overført til ægtefællen. Se PSL § 13, stk. 5.

Den personlige indkomst bliver reduceret med fradragsberettigede udgifter, der vedrører indkomsten, der beskattes i udlandet. Se PSL § 13, stk. 5.

Fradrag efter rejsereglerne er et ligningsmæssigt fradrag. Når et sådant ligningsmæssigt fradrag er knyttet til den lempelsesberettigede indkomst, kan fradraget ikke indgå i det underskud, der overføres til ægtefællen. Se skd.71.660.

Reglerne om overførsel af underskud til en ægtefælle kan ikke bruges, hvis en udenlandsk indkomst er skattelempet efter reglerne i [LL § 33 A](#). Se [PSL § 13](#), stk. 5.

Hvis en person vælger skattelempelse efter [LL § 33 A](#), vil et eventuelt underskud ved anden skattepligtig virksomhed blive nedsat med den lempelsesberettigede lønindkomst, inden underskuddet kan blive overført til fradrag hos ægtefællen.

Det gælder ikke, hvis personen kan blive, og vælger at blive, skattelempet efter reglerne i en DBO.

Se også

Se også afsnit [C.F.2.4](#) om overførsel af underskud mellem ægtefæller.

C.F.4.2.7 Ingen skattefritagelse på grund af KSL § 62 D

Indhold

Afsnittet beskriver, hvornår der **ikke** kan gives skattefritagelse efter [LL § 33 A](#) eller en DBO på grund af kravene i [KSL § 62 D](#). Afsnittet beskriver også de forpligtigelser, Danmark har i henhold til trækaftaler og bistaftaler.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Dokumentation for skattebetaling i arbejdslandet
- Formålet med reglen
- Bistaftaler
- Trækaftaler.

Regel

[KSL § 62 D](#) vedrører alene forskudsregistreringen ved arbejde i udlandet og betyder, at der i visse tilfælde ikke kan gives skattefritagelse efter reglerne i [LL § 33 A](#) eller reglerne i en DBO.

Personer, der ved forskudsregistreringen ønsker at få en skattefritagelse efter reglerne i [LL § 33 A](#) eller reglerne i en DBO, kan kun få en sådan skattefritagelse, hvis de dokumenterer, at der bliver betalt skat i arbejdslandet af den lønindkomst, der ønskes fritaget for skat i Danmark.

Reglen medfører ikke, at der ved forskudsregistreringen skal ses bort fra fradrag i den skattepligtige indkomst, som lønmodtageren i øvrigt er berettiget til.

Der kan kun stilles krav om dokumentation for skattebetaling, når

- lønindkomsten er for personligt arbejde på Færøerne, i Grønland eller i en fremmed stat (arbejdslandet) for en arbejdsgiver med hjemting i Danmark og
- personen ikke er udsendt af den danske stat eller anden dansk myndighed til tjeneste uden for riget og
- en DBO ikke har tillagt Danmark beskatningsretten og
- det personlige arbejde udføres i en fremmed stat, som er omfattet af
 - Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger og Rådets direktiv 2020/876/EU af 24. juni 2020 om ændring af direktiv 2011/16/EU for at imødekomme det akutte behov for at udsætte visse frister for indgivelse og udveksling af oplysninger på beskatningsområdet på grund af covid-19-pandemien.
 - eller OECD's og Europarådets bistandskonvention (af 25. januar 1988), og som har indgået en aftale med Danmark om gensidig administrativ bistand ved inddrivelse af skattekrav.

EU-bistandsordningen er udvidet til at omfatte gensidig administrativ bistand ved inddrivelse af direkte skatter. Se Rådets direktiv 2010/24/EU.

Storbritannien - overgangsperiode og Brexit

Med virkning fra 1. januar 2021 er Storbritannien ikke længere et EU-land. Forholdet mellem EU og Storbritannien reguleres herefter af en særskilt handelsaftale. Se Den juridiske vejledning, version 2023-2 vedrørende overgangsperiode i forbindelse med Brexit.

Se også

Se også [lov nr. 118 af 07/02/2012](#) (International bistandslov).

KSL § 62 D omfatter samtlige EU-medlemslande. Derudover omfatter [KSL § 62 D](#) Grønland, Færøerne, Island, Norge og USA. USA dog kun hvis lønmodtageren ikke er dansk statsborger.

Efterhånden som flere lande bliver omfattet af de nævnte internationale aftaler, vil kredsen af lande omfattet af [KSL § 62 D](#) blive udvidet.

Dokumentation for skattebetaling i arbejdslandet

Den mest direkte måde at dokumentere skattebetaling i arbejdslandet på er ved at fremlægge kvitteringer for betalt skat af lønindkomsten optjent i arbejdslandet eller lønsedler som viser, at arbejdsgiveren trækker skat til arbejdslandet.

Dokumentation kan også ske ved, at arbejdsgiveren attesterer, at der bliver indeholdt skat til arbejdslandet.

Kravet om dokumentation kan også være opfyldt ved, at lønmodtageren godtgør, at der er sket tilmelding til de relevante skattemyndigheder i arbejdslandet. Det forudsætter, at tilmeldingen indeholder de korrekte oplysninger om arbejdsforholdet i arbejdslandet.

Der er altså ikke et ubetinget krav om, at lønmodtageren rent faktisk betaler skat til arbejdslandet, mens arbejdsforholdet står på. Det kan fx være tilfældet, hvis arbejdet bliver udført i et land, som først opkræver skat af lønnen i året efter, at den er optjent.

Det kan også være tilfældet, hvis lønmodtageren har søgt arbejdslandets skattemyndigheder om at blive omfattet af særlige skatteregler, og arbejdslandets skattemyndigheder har givet henstand med skattebetalingen efter landets almindelige regler i den periode, ansøgningen bliver behandlet.

Hvis en lønmodtager ikke kan dokumentere skattebetaling til arbejdslandet ved starten af arbejdsopholdet, kan der ikke gives skattefritagelse ved forskudsregistreringen.

Hvis lønmodtageren under arbejdsopholdet fremlægger den nødvendige dokumentation, kan forskudsregistreringen ændres og skattefritagelsen gives. Der kan også ske tilbagebetaling af for meget indbetalt skat efter reglerne i [KSL § 55](#).

Se også

Se også bemærkningerne til lovforslag [L62 1996/1997](#) om arbejde i udlandet.

Formålet med reglen

Formålet med reglerne i [KSL § 62 D](#) er at mindske de problemer, der er forbundet med, at Skatteforvaltningen skal inddrive udenlandsk skat hos en dansk lønmodtager, der har arbejdet i udlandet, eller at danske arbejdsgivere kommer til at betale udenlandsk skat for deres medarbejdere, der har arbejdet i udlandet.

Hvis reglen bliver anvendt, medfører det, at de foreløbige skatter af ellers lempelsesberettiget indkomst ikke bliver nedsat.

Når der ikke er taget hensyn til regler om skattelempelse ved forskudsregistreringen, vil de foreløbige skatter alt andet lige blive større end den endelige skat.

Bistandsaftaler

Skatteforvaltningen skal yde bistand til inddrivelse af et arbejdslands skattekrav efter reglerne i den eller de aftaler om administrativ bistand, som Danmark har med det land, hvor arbejdet er udført.

Hvis lønmodtageren er uenig i arbejdslandets skattekrav, afhænger det af den pågældende aftale om bistand, i hvilket omfang Skatteforvaltningen skal afvente udfaldet af en klage eller eventuelt foretage sikringsforanstaltninger.

Hvis et arbejdslands myndighed har opgjort et skattekrav mod en dansk lønmodtager på tidspunktet for udbetaling af en overskydende skat og har anmodet Skatteforvaltningen om bistand til inddrivelse af skattekravet, kan Skatteforvaltningen anvende det beløb, der skal udbetales til lønmodtageren, til betaling arbejdslandets skattekrav.

Hvis arbejdsgiveren har betalt lønmodtagerens skat af lønindkomsten til arbejdslandet, kan den overskydende skat blive overført til arbejdsgiveren. Se [KSL § 62 D](#), stk. 2.

Det gælder også, hvor danske myndigheder har andre krav mod en lønmodtager, som kan modregnes i den overskydende skat.

Hvis arbejdsgiveren har andre krav mod lønmodtageren end den betalte udenlandske skat, kan den overskydende skat **ikke** blive overført til arbejdsgiveren til dækning af disse krav.

Trækaftaler

Der er indgået en trækaftale mellem de nordiske lande. Se afsnit [C.F.9.2.14.8](#). En sådan aftale er ikke indgået med andre lande.

Der er også i et vist omfang indgået en aftale om indeholdelse af kildeskat mellem Danmark og Grønland. Se artikel 25 i den dansk/grønlandske DBO.

Når der er en aftale mellem Danmark og arbejdslandet om overførsel af foreløbige skatter, kan det beløb, der er indeholdt for meget som foreløbig skat, blive overført til skattemyndighederne i arbejdslandet efter reglerne i aftalen.

Når der ikke er en trækaftale mellem Danmark og arbejdslandet, vil det beløb, der er indeholdt for meget i foreløbig skat, blive udbetalt til lønmodtageren, når årsopgørelsen er beregnet eller eventuelt ved en udbetaling efter [KSL § 55](#).

C.F.4.3 Lempelsesberegning

Indhold

Afsnittet indeholder en række afsnit om de lempelsesberegninger, der skal foretages, når der indgår udenlandsk indkomst i den skattepligtige indkomst på årsopgørelsen.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om lempelsesberegningerne ([C.F.4.3.1](#))
- Lempelsesmetoder ([C.F.4.3.2](#))
- Lempelsesbrøker ([C.F.4.3.3](#)).

C.F.4.3.1 Generelt om lempelsesberegningerne

Indhold

Afsnittet handler om de lempelsesmetoder, der skal anvendes, når man skal medregne udenlandsk indkomst i den danske skattepligtige indkomst.

Afsnittet indeholder:

- Lempelsesmetoderne
- Lempelsesbrøken
- Beregning af dansk skat - personfradrag
- Om lempelsesberegningerne
- Ikke skattepligtig udenlandsk indkomst - lempelsesberegning
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Lempelsesmetoderne

Når man skal beregne størrelsen af den skattelempelse, som en person har krav på, skal man tage udgangspunkt i den lempelsesmetode, der skal bruges.

Ifølge DBO'erne kan der være tale om følgende metoder:

- Exemption med progressionsforbehold efter gammel metode
- Exemption med progressionsforbehold efter ny metode
- Credit.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23.1](#) om definition af juridisk dobbeltbeskatning.

Efter [LL § 33](#) er metoden credit.

Efter [LL § 33 A](#) er metoden exemption med progressionsforbehold. Det er det samme som exemption efter "ny metode" i DBO'erne.

Lempelsesbrøken

Lempelsen ved credit og ny exemption bliver beregnet med udgangspunkt i en brøk, der ser sådan ud:

$$\frac{\text{dansk skat x udenlandsk indkomst}}{\text{den skattepligtige indkomst}}$$

Bemærk

Dansk skat omfatter også AM-bidraget. Se [SKM2007.812.SKAT](#).

Når lempelsen er beregnet, skal man ved creditlempelse se efter, om den udenlandske skat er mindre end den lempelse, der er beregnet efter ovenstående brøk. Det er den mindste af de to beløb, den danske skat skal lempes med.

Hvis den udenlandske skat er højere end den danske, gives der ikke nedslag for den overskydende udenlandske skat.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.3.3](#) om lempelsesbrøker.

Beregning af dansk skat - personfradrag

Med virkning fra indkomståret 2010 er der offentliggjort en praksisændring, som betyder, at beregningsmetoderne for lempelse for skat af udenlandsk indkomst ændres.

Lempelsen skal herefter beregnes på grundlag af den beregnede danske skat, før personfradraget er fratrullet, og ikke efter personfradraget er fratrullet. Der bliver således ikke henført en forholdsmæssig del af personfradraget til den udenlandske indkomst.

Se også

Se styresignal [SKM2013.920.SKAT](#) om baggrunden for praksisændringen.

Højesteret fandt, at det ikke var i strid med EU-retten, at skattemyndighederne efter praksisændringen i december 2013 afslog at genoptage A's skatteansættelser for indkomstårene før 2010. Se [SKM2019.192.HR](#).

Om lempelsesberegningerne

Lempelsen for skat af udenlandsk indkomst beregnes særskilt for hver af de skatteberegninger, som følger af:

- [PSL § 6](#) (bundskat)
- [PSL § 7](#) (topskat)
- [PSL § 8](#) (sundhedsbidrag)
- [PSL § 8a](#) (skat af aktieindkomst)
- [PSL § 8b](#) (skat af CFC-indkomst)
- [AMBL § 1](#) (AM-bidrag)

Derudover skal der beregnes lempelse af kommunal indkomstskat og kirkeskat.

Hvis der er flere indkomster fra det samme land, skal lempelsesberegningen ske samlet. Lempelsesberegningen skal dog ske særskilt for hver indkomst, hvis der skal lempes efter forskellige metoder, eller hvis indkomsten i det pågældende land er blevet særskilt (kilde-)beskattet, og der skal lempes efter creditmetoden.

Hvis der er indkomst fra forskellige lande, skal lempelsesberegningerne foretages for hvert enkelt land for sig.

Det er kun de udenlandske indkomster, som indgår i beregningsgrundlaget for den pågældende skat, som bliver taget med ved lempelsesberegningen.

Den udenlandske skattepligtige indkomst, personlige indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og CFC-indkomst opgøres efter danske regler.

Fradrag, der vedrører den udenlandske indkomst, skal trækkes fra i den udenlandske indkomst. Det er derfor den udenlandske nettoindkomst, der indgår i lempelsesbrøkens tæller.

Se også

Se afsnit [C.F.2.3](#) om nettoprincippet i [LL § 33 F](#).

Ikke skattepligtig udenlandsk indkomst - lempelsesberegning

Hvis den udenlandske indkomst ikke er skattepligtig efter danske regler, skal den udenlandske skat ikke indgå i den danske skatteberegning. Det gælder dog ikke i de tilfælde, hvor der i den danske indkomstopgørelse indgår indkomster, der knytter sig til den samme indkomstkilde i udlandet. Se også afsnit [C.F.4.1](#).

Skatterådet bekræftede, at et belgisk "partnership limited by guarantee" (SCS) er transparent i skattemæssig forstand. Skatterådet bekræftede desuden, at Danmark, i forhold til de danske investorer, som investerer igennem et kommanditselskab, vil indrømme creditlempelse for den i Belgien betalte selskabsskat, men Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark vil indrømme creditlempelse for de i Belgien indeholdte kildeskatte. Se [SKM2014.10.SR](#).

Eksempel: Afståelse af fast ejendom i Grønland - Ejendomsavance og genvundne afskrivninger

Skatteyder havde solgt en ejendom i Grønland. Skatteyder blev ved salget beskattet af avance og genvundne afskrivninger i Grønland. Den betalte skat i Grønland var på 56.218 kr. Heraf vedrørte 5.041 kr. beskatningen af genvundne afskrivninger.

I Danmark var avancen ikke skattepligtig i henhold til reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven. De danske regler medførte beskatning af genvundne afskrivninger. Spørgsmålet var, om skatteyder skulle have lempelse i den danske skat for hele den betalte skat i Grønland, eller kun den del af den grønlandske skat, der kunne henføres til beskatning af genvundne afskrivninger.

Østre Landsret fandt, at der skulle gives nedslag for hele den betalte grønlandske skat uanset forskellen i beregningsgrundlaget i henholdsvis Danmark og Grønland. Lempelsen i den danske

skat kunne dog maksimalt være et beløb svarende til den del af den danske skat, der kunne henføres til genvundne afskrivninger. Se TfS 1987, 269 Ø.

Eksempel: Salg af advokatvirksomhed i Grønland - Goodwill og genvundne afskrivninger

Landskatteretten tog stilling til en bindende forhåndsbesked vedrørende et påtænkt salg af en advokatvirksomhed i Grønland.

Salget ville udløse fortjeneste på goodwill og genvundne afskrivninger på medfølgende løsøre. Hele fortjenesten ville blive beskattet i Grønland. I Danmark ville den del af fortjenesten, der vedrørte goodwill, være skattefri.

Landsskatteretten fandt, at der ikke skulle ske en opdeling af fortjenesten ved beregningen af lempelsen i den danske skat. Der kunne gives lempelse for hele den grønlandske skat i det omfang, at skatten kunne rummes i den danske skat af fortjenesten. Kendelsen er kommenteret i ToldSkat Nyt 1993.7.336. Se også TfS 1993, 193.

Eksempel: Arbejde i Tyskland - forskel i beskatning af dansk pensionsordning - opgørelse af lempelse

Spørgeren havde sin bopæl i Danmark og havde en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning som led i sin ansættelse hos H1 A/S. I forbindelse med sin ansættelse arbejdede spørgeren delvis i Tyskland, hvor han var begrænset skattepligtig efter tysk skattelovgivning. I Tyskland blev spørgeren beskattet af den danske pensionsordning, hvorved den tyske skat blev beregnet af en højere indkomst end i Danmark. Spørgeren var berettiget til lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Spørgsmålet var, hvordan denne lempelse skulle gøres op, når lønindkomsten vedrørende arbejdet i Tyskland blev opgjort forskelligt efter danske og tyske skatteregler.

Skatterådet bekræftede, at spørgeren kunne opnå lempelse for den fulde tyske skat opgjort efter tyske skatteregler ved den danske beskatning af spørgerens lønindkomst. Lempelsen kunne dog ikke overstige den danske skat af lønindkomsten opgjort efter danske skatteregler. Se [SKM2022.143.SR](#).

Virksomhedsordningen - lempelsesberegning

Det følger af virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, at såfremt den skattepligtige driver flere virksomheder, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed. Dette gælder også på tværs af landegrænser.

Se [SKM2019.484.HR](#), hvor en skatteyder, der anvendte virksomhedsordningen, drev virksomhed i flere lande.

Se også afsnit [C.F.4.1](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteret		
SKM2019.192.HR	Genoptagelsesadgangen efter SFL § 27, stk. 1, nr. 7 består kun i det omfang, at en tilsidesat praksis har fundet anvendelse ved den pågældende skatteansættelse. Afgørelsen af, om der ved en dom fra EU-Domstolen er sket endelig underkendelse af en dansk praksis, afhænger af, om den danske praksis reelt svarer til den praksis, som er underkendt ved dommen. Ingen af de domme, som den skattepligtige påberåbte	Tidl. instans SKM2018.261.ØLR

sig, havde reelt ført til en underkendelse af den omhandlede danske praksis. Dette resultat strider ikke imod EU-retten. Der forelå endvidere ikke særlige omstændigheder som omhandlet i nr. 8. De påberåbte domme kunne ikke i sig selv anses for særlige omstændigheder, eftersom det i givet fald ville indebære en ophævelse af den tidsmæssige begrænsning, der er fastsat i nr. 7, 2. pkt.

Landsretsdomme

TfS 1987, 269
ØLD

En skatteyder solgte en ejendom i Grønland og skulle i grønlandsk skat betale 56.218 kr., hvoraf 5.061 kr. beregningsmæssigt kunne henføres til genvundne afskrivninger. Den danske skat androg 126.819 kr., der alene vedrørte genvundne afskrivninger (lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 2), idet avancen ved salg (opgjort efter LSI § 2, nr. 13) ikke medførte beskatning. Skattemyndighederne indrømmede alene credit for den del af den grønlandske skat, der kunne **henføres til genvundne afskrivninger**, d.v.s. med 5.041 kr., men heri fik de ikke medhold ved landsretten. Retten fandt, at den i Grønland betalte skat, 56.218 kr. fuldt ud kunne fratrækkes i den danske skat, uanset at skatten i de to lande var beregnet på forskelligt grundlag. **Nedslag godkendt.**

Landsskatteretten

[SKM2017.58.L](#)
[SR](#)

Landsskatteretten fandt, at klageren, der havde en verserende klagesag for indkomståret 2009, på tidspunktet for SKATs praksisændring vedrørende lempelsesberegning, jf. SKATs styresignal, [SKM2013.920.SKAT](#), var berettiget til lempelsesberegning vedrørende udenlandsk pension efter den ændrede praksis for indkomståret 2009.

TfS 1993,
80 LSR

Et påtænkt salg af en advokatvirksomhed i Grønland ville udløse fortjeneste på goodwill og genvundne afskrivninger på medfølgende løsøre. Hele fortjenesten ville blive beskattet i Grønland, mens en del af fortjenesten (goodwill) var skattefri i Danmark. Ligningsrådet havde i en bindende forhåndsbesked udtalt, at den i Grønland betalte skat af fortjenesten på goodwill ikke ville kunne fradrages efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 22 i den danske skat, da der ikke forelå dobbeltbeskatning. Landsskatteretten fandt imidlertid, at der ved creditberegningen efter den dansk/grønlandske dobbeltbeskatningsaftales art. 22, stk. 1, ikke skulle ske opdeling af fortjenesten, jf. art. 13, stk. 2, og at der kunne indrømmes lempelse for hele den grønlandske skat i det omfang, den kunne rummes i dansk skat af fortjenesten, jf. art. 22, stk. 2. **Nedslag godkendt.**

Skatterådet

[SKM2022.143.](#)
[SR](#)

Spørgeren havde sin bopæl i Danmark og havde en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning som led i sin ansættelse hos H1 A/S. I forbindelse med sin ansættelse arbejdede spørgeren delvis i Tyskland, hvor han var begrænset skattepligtig efter tysk skattelovgivning. I Tyskland blev spørgeren

beskattet af den danske pensionsordning, hvorved den tyske skat blev beregnet af en højere indkomst end i Danmark. Spørgeren var berettiget til lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Spørgsmålet var, hvordan denne lempelse skulle gøres op, når lønindkomsten vedrørende arbejdet i Tyskland blev opgjort forskelligt efter danske og tyske skatteregler.

Skatterådet bekræftede, at spørgeren kunne opnå lempelse for den fulde tyske skat opgjort efter tyske skatteregler ved den danske beskatning af spørgerens lønindkomst. Lempelsen kunne dog ikke overstige den danske skat af lønindkomsten opgjort efter danske skatteregler. Et spørgsmål om anvendelse af pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 4 om skattefrihed for udbetalinger fra pensionsordningen bortfaldt.

SKM2014.10.S R

Skatterådet bekræftede, at et belgisk "partnership limited by guarantee" (SCS) er transparent i skattemæssig forstand. Skatterådet bekræftede desuden, at Danmark i forhold til de danske investorer, som investerer igennem et kommanditselskab, vil indrømme creditlempelse for den i Belgien betalte selskabsskat, men Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark vil indrømme creditlempelse for de i Belgien indeholdte kildeskatte.

C.F.4.3.2 Lempelsesmetoder

Indhold

Afsnittet beskriver lempelsesmetoderne exemption med progressionsforbehold ny og gammel metode og credit.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ernes lempelsesmetoder
- Exemption med progressionsforbehold
- Credit
- Matching credit
- Omvendt credit
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

DBO'ernes lempelsesmetoder

De fleste af de DBO'er, Danmark har indgået, indeholder flere lempelsesmetoder til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Lempelsesmetoden i en DBO vil typisk afhænge af, hvilken type indkomst det er, der skal skattelempes.

Hvis betingelserne for skattelempelse er opfyldt efter såvel de interne danske lempelsesregler som efter lempelsesbestemmelsen i en DBO, kan skatteyderen som regel selv vælge, hvilken regel skatten skal lempes efter.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.1](#) om valget mellem skattelempelse efter interne lempelsesregler og lempelsesreglerne i en DBO

Exemptionlempelse med progressionsforbehold

Exemptionlempelse med progressionsforbehold kan ske efter gammel og ny metode.

Gammel metode

Den udenlandske indkomst bliver ikke medregnet i den skattepligtige indkomst. Den udenlandske indkomst bliver derimod medregnet i selve skatteberegningen.

Der bliver givet et nedslag i de beregnede skatter, der svarer til den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst.

Nedslaget beregnes, før personfradraget er fratrullet. Der bliver således ikke henført en forholdsmæssig del af personfradraget til den udenlandske indkomst. Se styresignal [SKM2013.920.SKAT](#).

Det er kun i få, ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor der skattelempes efter denne metode.

Ny metode

Den udenlandske indkomst bliver medregnet i den skattepligtige indkomst, og der beregnes skat af såvel dansk som udenlandsk indkomst.

Der bliver herefter givet et nedslag i de beregnede skatter, der svarer til den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst.

Nedslaget beregnes, før personfradraget er fratrullet. Der bliver således ikke henført en forholdsmæssig del af personfradraget til den udenlandske indkomst. Se styresignal [SKM2013.920.SKAT](#).

Forskellen på gammel og ny metode

De to exemptionmetoder giver samme størrelse skattelempelse.

Forskellen ligger alene i den betydning, det har i forskellige sammenhænge, at den skattepligtige indkomst er mindre, når "gammel" metode anvendes.

Skattelempelse efter "gammel" metode er at foretrække, hvis der er mulighed for at fremføre et underskud fra det pågældende indkomstår eller tidligere indkomstår.

Størrelsen af den udenlandske betalte skat er uden betydning. Det er fordi, størrelsen af skattelempelsen alene er afhængig af den danske skat, der forholdsmæssigt bliver beregnet af den udenlandske indkomst.

Fx skal Danmark give exemptionlempelse i ydelser, der modtages fra Tyskland til personer bosat i Danmark, når der er tale om ydelser, der falder ind under artikel 18, stk. 2 (ydelser efter tysk social sikringslovgivning) i den dansk/tyske DBO. Det gælder uanset, at visse af ydelserne ikke beskattes i Tyskland, men i stedet udbetales med nettobeløb. Se TfS 1998, 307.

Creditlempelse

Den udenlandske indkomst bliver medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Dobbeltbeskatningen bliver ophævet ved, at der bliver givet et nedslag i de beregnede skatter med det mindste af følgende to beløb:

- Den betalte udenlandske skat af den udenlandske indkomst
- Den del af den danske skat, som er beregnet af den udenlandske indkomst.

Denne creditmetode bliver kaldt "almindelig credit".

Metoden medfører, at der bliver givet credit for hele den skat, der er betalt i udlandet af den udenlandske indkomst, når den udenlandske skat er mindre end den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst.

Der bliver derimod kun givet credit med et beløb, der svarer til den danske skat beregnet af den udenlandske indkomst, når den udenlandske skat er højere end den danske skat beregnet af den udenlandske indkomst (maksimal credit). Nedslaget svarer til nedslag beregnet ved exemption med progressionsforbehold "ny metode".

I credittilfældene kan man derfor sige, at hvis en person har betalt udenlandsk skat med en lavere gennemsnitsprocent end den danske skat, får personen ved skatteberegningen her i landet nedslag med et beløb, der svarer til den udenlandske skat. Hvis gennemsnitsprocenten her i landet er lavere end den udenlandske, får personen kun et nedslag, der svarer til den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst.

Matching credit

Nogle lande giver visse skattebegunstigelser, som skal komme udenlandske investorer til gode.

Ved at anvende almindelig credit i sådanne tilfælde, vil det bevirke, at bopælslandet kun kan give nedslag i skatten, der svarer til den nedsatte skat i kildelandet. Det vil medføre, at bopælslandets skat bliver kildelandets "skattebegunstigelse" højere. Metoden "matching credit" sikrer, at bopælslandet giver nedslag for et beløb, der svarer til den skat, som skulle have været betalt i kildelandet, hvis der blev set bort fra "skattebegunstigelsen".

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23 A og B om "matching credit".

Omvendt credit

Som eksempel på "omvendt credit" kan nævnes DBO'en med Portugal artikel 18, der medfører, at når en person i Portugal modtager pension, som i medfør af artikel 18 kan beskattes i Danmark, beskattes pensionsbeløbene fuldt ud i Portugal. Danmark kan også beskatte pensionerne, men Danmark skal nedsætte sin skat med den skat, der er betalt i Portugal. Er den portugisiske skat mindre end den danske, vil forskellen skulle betales i Danmark. Er den portugisiske skat højere end den danske, bliver der alene tale om skattebetaling i Portugal.

Se også

- Afsnit [C.F.9.2.15.7.2](#) om DBO'en med Portugal.
- Afsnit [C.F.9.2.6.4.2](#) om DBO'en med Frankrig.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
TfS 1987, 269 Ø	Skatteyder havde solgt en ejendom i Grønland. Skatteyder blev ved salget beskattet af avance og genvundne afskrivninger i Grønland. Den betalte skat i Grønland var på 56.218 kr. Heraf vedrørte 5.041 kr. beskatningen af genvundne afskrivninger.	

	I Danmark var avancen ikke skattepligtig i henhold til reglerne i EBL. De danske regler medførte beskatning af genvundne afskrivninger. Spørgsmålet var, om skatteyder skulle have lempelse i den danske skat for hele den betalte skat i Grønland, eller kun den del af den grønlandske skat, der kunne henføres til beskatning af genvundne afskrivninger. Østre Landsret fandt, at der skulle gives nedslag for hele den betalte grønlandske skat uanset forskellen i beregningsgrundlaget i henholdsvis Danmark og Grønland. Lempelsen i den danske skat kunne dog maksimalt være et beløb svarende til den del af den danske skat, der kunne henføres til genvundne afskrivninger.	
SKDM 1974, 312 ØL	Ægtepar var bosat i Danmark. Den ene ægtefælle havde udelukkende indkomst fra Danmark og den anden udelukkende fra Sverige. Østre Landsret fandt, at skattemyndighedernes skatteberegning hos den ægtefælle, der udelukkende havde indkomst i Danmark, var korrekt, selvom der ikke var overført personfradrag fra den ægtefælle, der ikke selv kunne udnytte personfradraget, fordi vedkommende kun havde indkomst fra Sverige.	
Landsskatteretskendelser		
TfS 1993, 80	Landskatteretten tog stilling til en bindende forhåndsbesked vedrørende et påtænkt salg af en advokatvirksomhed i Grønland. Salget ville udløse fortjeneste på goodwill og genvundne afskrivninger på medfølgende løsøre. Hele fortjenesten ville blive beskattet i Grønland. I Danmark ville den del af fortjenesten, der vedrørte goodwill, være skattefri. Landskatteretten fandt, at der ikke skulle ske en opdeling af fortjenesten ved beregningen af lempelsen i den danske skat. Der kunne gives lempelse for hele den grønlandske skat i det omfang, at skatten kunne rummes i den danske skat af fortjenesten.	
Andre afgørelser		
TfS 1998, 307	Der har i praksis været rejst tvivl om, hvorvidt Danmark i alle tilfælde skal give exemptionlempelse, når Tyskland har beskatningsretten i medfør af art. 18, stk. 2, til en ydelse, der udbetales i henhold til den tyske sociallovgivning til en herboende. De kompetente myndigheder i Danmark og Tyskland er efter forhandling blevet enige om, at Danmark skal give exemptionlempelse i ydelser, der modtages fra Tyskland til personer bosat i Danmark, når der er tale om ydelser, der falder ind under artikel 18, stk. 2 (ydelser efter tysk social sikringslovgivning) i den dansk/tyske DBO. Det gælder uanset, at visse af ydelserne ikke beskattes i Tyskland, men i stedet udbetales med nettobeløb.	Se som eksempel SKM2017.322.SR

C.F.4.3.3 Lempelsesbrøker

Indhold

Afsnittet viser de brøker, der ligger til grund for beregningerne af nedslag, når der udelukkende er tale om udenlandske indkomster fra samme land.

Afsnittet indeholder:

- Beregning af nedslag i bundskat
- Beregning af nedslag i topskat
- Beregning af nedslag i de kommunale skatter, sundhedsbidrag og kirkeskat
- Beregning af nedslag i AM-bidrag
- Udenlandske aktieudbytter og fortjeneste/tab ved salg af udenlandske aktier

Beregning af nedslag i bundskat

Nedslaget i bundskat bliver beregnet således:

$$\frac{\text{bundskat} \times \text{udenlandsk nettoindkomst}}{\text{personlig indkomst} + \text{positiv nettokapitalindkomst}}$$

Den skat, der indgår i tælleren, er skatten **før** fradrag af skatteværdien af personfradraget. Se afsnit [C.F.4.3.1](#) om beregning af dansk skat - personfradrag.

Den udenlandske indkomst, der indgår i tælleren, er den udenlandske indkomst, der indgår i beregningsgrundlaget for bundskatten.

Hvis der skal foretages særskilt beregning af lempelsen for indkomstarter, der indgår i den skattepligtige indkomst, indgår hver del af den udenlandske indkomst, der skal foretages lempelsesberegning for, som udenlandsk indkomst i brøkens tæller.

Eksempel

Har en person fx en udenlandsk lønindkomst og en særskilt beskattet renteindkomst, bliver den maksimale creditlempelse beregnet således:

$$\frac{\text{bundskat} \times \text{udenlandsk nettolønindkomst}}{\text{personlig indkomst} + \text{positiv nettokapitalindkomst}}$$

$$\frac{\text{bundskat} \times \text{udenlandsk nettorenteindkomst}}{\text{personlig indkomst} + \text{positiv nettokapitalindkomst}}$$

Beregning af nedslag i topskat

Nedslaget bliver for en ugift person beregnet således:

$$\frac{\text{topskat af personlig indkomst} \times \text{udenlandsk personlig nettoindkomst}}{\text{personlig indkomst}}$$

$$\frac{\text{topskat af kapitalindkomst} \times \text{udenlandsk nettokapitalindkomst} - \blacktriangleright (52.400 \text{ kr. (2025)} \blacktriangleleft \times (\text{udenlandsk nettokapitalindkomst} / \text{samlet nettokapitalindkomst}))}{\text{positiv nettokapitalindkomst, der overstiger } \blacktriangleright 52.400 \text{ kr. (2025)} \blacktriangleleft}$$

Se [PSL § 7](#) om beregning af topskat.

Den topskat, der indgår i tælleren, er topskatten **før** nedsættelse med eventuel resterende skatteværdi af personfradraget. Se afsnit [C.F.4.3.1](#) om beregning af dansk skat.

Beregning af nedslag i de kommunale indkomstskatter og kirkeskat

Nedslaget bliver beregnet således:

$$\frac{\text{kommuneskat/kirkeskat} \times \text{udenlandsk nettoindkomst}}{\text{skattepligtig indkomst}}$$

Den skat, der indgår i tælleren, er skatten **før** fradrag af skatteværdien af personfradraget. Se afsnit [C.F.4.3.1](#) om beregning af dansk skat - personfradrag.

Den udenlandske indkomst, der indgår i tælleren, er den udenlandske indkomst, der indgår i den skattepligtige indkomst.

Beregning af nedslag i AM-bidrag

Nedslaget bliver beregnet således:

Udenlandske aktieudbytter og fortjeneste/tab ved salg af udenlandske aktier

Fortjenester ved afståelse af udenlandske aktier vil kun undtagelsesvist være lempelsesberettiget. Beskatningsretten til sådanne fortjenester tilkommer som hovedregel kun bopælslandet.

Bemærk

Ifølge den nordiske DBO har kildelandet beskatningsretten til fortjeneste ved salg af aktier i selskaber, der er hjemmehørende i kildelandet, når afhænderen har været hjemmehørende i kildelandet inden for de sidste 10 år. Se afsnit [C.F.9.2.14.8.2](#), artikel 13.

C.F.4.4 Aktiesparekonto

Indhold

Afsnittet handler om skattelempelse efter [aktiesparekontoloven](#).

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Lempelse efter en DBO

Regel

Skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland og opkrævet af indkomst fra kilder dér, kan fradrages i skatten efter ASKL § 14. Fradraget kan dog højst udgøre 17 pct. af indkomsten fra den pågældende stat, Færøerne eller Grønland, som medregnes til beskatningsgrundlaget efter § 13, jf. dog nedenfor. Se [ASKL § 18](#).

Lempelse efter en DBO

Er der indgået en DBO med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, skal der ikke gives fradrag for et større skattebeløb end det, som denne stat, Færøerne eller Grønland efter DBO'en har et ubetinget krav på at oppebære.

Er fradraget for udenlandsk skat større end skatten efter ASKL § 14, kan den del af den fradragsberettigede udenlandske skat, som ikke kan fradrages i årets skat, fremføres som negativ skat efter ASKL § 15, stk. 2.

Se også

Se også

- afsnit [C.B.5](#) om aktiesparekontoloven
- lovforslag [L 26 af 3. oktober 2018](#) til aktiesparekontolov.

C.F.5 Grænsegængerreglerne

Indhold

Dette afsnit handler om reglerne for beskatning af grænsegængere efter kildeskattelovens afsnit I A.

Afsnittet indeholder:

- Grænsegængerreglernes baggrund, formål og historik ([C.F.5.1](#))

- Grænsegængerreglernes anvendelsesområde ([C.F.5.2](#))
- Kvalificerende indkomst ([C.F.5.3](#))
- Fradrag for personlige og familiemæssige udgifter ([C.F.5.4](#))
- Skatteberegning for grænsegængere ([C.F.5.5](#))
- Forskudsregistrering, slutligning, forskudsskat og valg af ordning ([C.F.5.6](#)).

C.F.5.1 Grænsegængerreglernes baggrund, formål og historik

Indhold

Dette afsnit handler om, hvorfor Danmark har indført skatteregler for grænsegængere.

Afsnittet indeholder:

- Baggrund
- Formål
- Historiskema

Baggrund

Hvis en begrænset skattepligtig lønmodtager tjener hele eller næsten hele sin indkomst i form af løn i et andet land end bopælslandet, skal arbejdslandet give fradrag og lempelser i samme omfang som til fuldt skattepligtige, hvis personen ikke har mulighed for at få fradrag i sit bopælsland. Se sag C-279/93 om den tyske Roland Schumacker-sag.

Inden afsigelsen af 2 domme gav EU-Kommissionen den 21. december 1993 en henstilling om den skattemæssige behandling af visse begrænset skattepligtige. Begrænset skattepligtige lønmodtagere m.m., der oppebærer mere end 75 pct. af deres samlede indkomst fra et andet land end bopælslandet, bør ifølge Kommissionen have samme adgang til ligningsmæssige fradrag m.m. som fuldt skattepligtige.

De to sager involverede ikke danske regler, men Danmark er EU-retligt forpligtet til at følge de retningslinjer, som fastlægges i dommene. Da de danske regler for begrænset skattepligtige lønmodtagere på daværende tidspunkt var meget lig de tyske regler, betød det at de danske regler skulle justeres. Dette gjaldt også reglerne for beskatning af begrænset skattepligtige selvstændige erhvervsdrivende.

De to domme

EF-domstolen afsagde den 14. februar 1995 dom i en præjudiciel tysk sag om en belgier, der var begrænset skattepligtig i Tyskland, hvor han tjente næsten hele familiens indkomst ved lønarbejde. Som begrænset skattepligtig blev belgieren på flere punkter stillet ringere end fuldt skattepligtige tyskere.

EF-domstolen anså de tyske regler for at være i strid med EU-reglerne, da en medlemsstat ikke må diskriminere andre medlemsstats statsborgere, der har ret til at arbejde i en anden medlemsstat.

Efter Schumacker-sagen afsagde EF-domstolen den 11. august 1995 en dom i en præjudiciel hollandsk sag. Sagen vedrørte en belgier, der arbejdede som selvstændig fysioterapeut i Holland. Belgieren tjente hele sin indkomst i Holland, men Holland ville ikke give belgieren fradrag for henlæggelser til en selvpensioneringsreserve, da han ikke boede i Holland.

EF-domstolen anså de hollandske regler for at være i strid med EU-reglerne om fri etableringsret, og der blev i afgørelsen anvendt den samme argumentation som i ovennævnte Schumacker-sag. Se sag C-80/94 om Wielockx-sagen.

Formål

Grænsegængerreglerne i KSL afsnit I A har til formål at give lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende med bopæl i udlandet mulighed for at få de samme fradrag for udgifter vedrørende personlige og familiemæssige forhold som fuldt skattepligtige personer. Det er en betingelse, at de har hovedparten af deres samlede indkomst i Danmark.

Reglerne giver også ret til at få foretaget skatteberegningen som for en fuldt skattepligtig person.

Historikskema

Der er inden for de senere år sket følgende lovændringer mv.:

Lov nr. og dato	Ændring og baggrund for ændringen	Hvor i loven
1095 af 20. december 1995	Grænsegængerreglerne indføres som afsnit IA i kildeskatteloven	Indførelse af § 5 A-D
228 af 27. marts 1996	Asylansøgere undtages for brugen af grænsegængerreglerne	§ 5 A, stk. 5 indføres
1219 af 27. december 1996	Afskaffelse af formueskatten: "og formue" udgår af bestemmelsen som led i den generelle ophævelse af formueskatten i Danmark	§ 5 C, stk. 2 ændres
1104 af 29. december 1997	Justering, udenlandske sociale bidrag: fradragsret for udenlandske obligatoriske sociale bidrag	§ 5 B, stk. 1, nr. 6 indføres
1033 af 23. december 1998	Ophævelse af arbejdsgivernes eget arbejdsmarkedsbidrag: ændring af henvisning til lov om arbejdsmarkedsfonde	§ 5 B, stk. 1, nr. 6 ændres
251 af 28. april 1999	Kosovonødloven: personer med midlertidig opholdstilladelse til nødstedte fra Kosovoprovinzen undtages for brugen af grænsegængerreglerne	§ 5 A, stk. 5 ændring
460 af 31. maj 2000	Udvidelse af DIS-ordningen: ændring af lovhenvisninger	§ 5 B, stk. 2
1028 af 22. november 2000	Begrænset skattepligtig pensionist: bl.a. indførelse af fradragsbegrænsning, hvis DBO har en bestemmelse om at en del af pensionen er skattefri	§ 5 A, stk. 3 ændring
1044 af 17. december 2002	Ophævelse af jugoslaverloven: personer omfattet af lov om midlertidig opholdstilladelse til visse personer fra det tidligere Jugoslavien mv. eller lov om midlertidig opholdstilladelse til nødstedte fra Kosovoprovinzen i Forbundsrepublikken Jugoslavien udgår af bestemmelsen	§ 5 A, stk. 5 ændring
442 af 20. juni 2003	Lavere skat på arbejdsindkomst: indførelse af beskæftigelsesfradrag	§ 5 B, stk. 2 (nyt)
302 af 30. april 2004	Fremrykning af lavere skat på arbejdsindkomst:	§ 5 B, stk. 2 ændring
386 af 27. maj 2005	Ændring af lovhenvisning pga. indførelse af ny Søfolksskattelev	§ 5 B, stk. 3 ændring
425 af 6. juni 2005	Efterløn og overgangsydelser omfattes af	§ 5 A,

	bestemmelsen	stk. 3 ændring
428 af 6. juni 2005	Konsekvensændringer, kommunalreformen mv.:	§ 5 D, stk. 1 ændring
1545 af 20. december 2006	Dagpenge ved sygdom og fødsel omformuleres til sygedagpenge og barselsdagpenge	§ 5 A, stk. 2 ændring
347 af 18. april 2007	"Overgangsydelse" udgår af bestemmelsen	§ 5 A, stk. 3 ændring
1235 af 24. oktober 2007	Lavere skat på arbejde: forhøjelse af procenter og satser	§ 5 B, stk. 2
521 af 17. juni 2008	Indførelse af pkt. vedrørende ægtefælles skatteberegning når ægtefællen dør	§ 5 C, stk. 2
1433 af 5. december 2018	Fradragsberettigede gaver og forpligtelser jf. ligningslovens § 8A og § 12	§ 5 B, stk. 1, nr. 4 ændres

C.F.5.2 Grænsegængerreglernes anvendelsesområde

Indhold

Dette afsnit handler om de betingelser, der skal være opfyldt, for at en person kan benytte grænsegængerreglerne.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Indkomst fra personligt arbejde og selvstændig erhvervsvirksomhed.

Regel

Grænsegængerreglerne kan benyttes af personer, som er skattepligtige efter [KSL § 2](#) eller [KULBRL § 21](#) samt af fuldt skattepligtige personer, der anses for hjemmehørende i udlandet.

Personen skal have haft indkomst fra personligt arbejde eller fra selvstændig erhvervsvirksomhed i Danmark, eller indkomst som er sidestillet hermed.

Den del af en persons indkomst, som beskattes efter interne danske subjektive og objektive regler samt efter en eventuel indgået DBO (herefter kaldet kvalificerende indkomst), skal udgøre mindst 75 pct. af personens samlede indkomst (herefter kaldet globalindkomst).

Se [KSL § 5 A](#), stk. 1.

Bemærk

Grænsegængerreglerne kan ikke anvendes af personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7. Se [KSL § 5 A](#), stk. 5.

Fuldt skattepligtige personer hjemmehørende i udlandet

Fuldt skattepligtige personer er omfattet af grænsegængerreglerne, hvis de har dobbeltdomicil og anses for skattemæssigt hjemmehørende i et andet land end Danmark efter artikel 4 i DBO'en

mellem Danmark og det andet land (bopælslandet). Se afsnit [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Hvis en person i den første del af året er begrænset skattepligtig i Danmark eller fuldt skattepligtig i Danmark, men skattemæssigt hjemmehørende i et andet land og i den anden del af året er fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, kan grænsegængerreglerne finde anvendelse i den første del af året.

Den skattepligtiges statsborgerskab er uden betydning.

Ved vurderingen af, om betingelserne for at benytte ordningen er opfyldt, behandles ægtefæller hver for sig.

Indkomst fra personligt arbejde og fra selvstændig erhvervsvirksomhed

Indkomst fra personligt arbejde omfatter indkomst både i og uden for tjenesteforhold. Bestemmelsen omfatter både A- eller B-indkomster, uanset om der er tale om løn, honorarer eller personalegoder.

Indkomst fra personligt arbejde omfatter også:

- Arbejdsløshedsdagpenge, strejke- og lockoutgodtgørelser, sygedagpenge og barselsdagpenge. Se [KSL § 5 A](#), stk. 2.
- Pensioner, efterløn, ventepenge og lignende samt SU efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 9-11 og 13. Se [KSL § 5 A](#), stk. 3.
- Tilskudsbevillinger fra Forsknings- og Innovationsstyrelsen efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 26, for så vidt angår den skattepligtige del af bevillingen.

Se også

- [C.F.5.3.1](#) om opgørelse af kvalificerende indkomst
- [C.F.5.3.2](#) om opgørelse af globalindkomst
- [C.F.5.3.3](#) for eksempler på opgørelse af kvalificerende indkomst og globalindkomst
- [C.F.5.3.4](#) om opgørelse af kvalificerende indkomst ved negativ indkomst
- [C.F.5.3.5](#) om opgørelse af kvalificerende indkomst ved skattepligt en del af året
- [C.F.5.3.6](#) om opgørelse af kvalificerende indkomst ved til- og fraflytning
- [C.F.5.3.7](#) om opgørelse af kvalificerende indkomst ved dødsfald i løbet af året.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretsdomme		
► SKM2024.400.LSR ◀	► Sagen angik, om klageren i indkomstårene 2017-2019 var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark eller i Polen efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, herunder om klageren i disse indkomstår kunne anvende reglerne for grænsegængere og derved få overført sin	

	ægtefælles uudnyttede personfradrag. Derudover angik sagen, om klageren for de samme indkomstår var berettiget til fradrag for befordring mellem arbejdspladsen i Danmark og boligen i Polen efter ligningslovens § 9 C, herunder hvor klageren havde sædvanlig bopæl. Landsskatteretten fandt, at klageren som udgangspunkt var skattepligtig til Danmark, ligesom det blev lagt til grund, at klageren var skattepligtig til Polen. Da klageren havde bolig til rådighed i både Danmark og Polen, skulle klageren anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a. Idet klageren havde økonomiske interesser i Danmark og personlige interesser i Polen, skulle klageren herefter anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor klageren sædvanligvis havde ophold, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b. Ud fra det i sagen fremlagte havde klageren opholdt sig mere i Polen end i Danmark i de omhandlede indkomstår, hvorved retten fandt, at klageren var hjemmehørende i Polen. I relation til befodringsfradrag efter ligningslovens § 9 C fandt retten, at klagerens sædvanlige bopæl i de omhandlede indkomstår var i Polen. Herved lagde retten bl.a. vægt på, at klageren havde opholdt sig væsentligt mere i Polen end i Danmark, ligesom klagerens familiemæssige og personlige forhold i Polen fremstod veldokumenterede. Desuden lagde retten vægt på, at klagerens boligforhold i Danmark og Polen adskilte sig fra hinanden, idet klageren delte en lejlighed i Danmark med andre, mens klageren ejede den ejendom i Polen, som klageren boede i sammen med sin familie. Retten hjemviste den beløbsmæssige opgørelse af befodringsfradraget til Skattestyrelsen, da Skattestyrelsen som førsteinstans ikke tidligere havde forholdt sig til denne del. ◀	
<u>SKM2024.153.LSR</u>	Klageren havde fast bolig til rådighed i både Danmark og Polen. Da klageren havde haft stærke økonomiske interesser i Danmark og stærke personlige interesser i Polen, kunne det ikke herudfra afgøres, i hvilken stat han efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten skulle anses for at have været hjemmehørende. Ligeledes kunne det ikke afgøres ud fra sædvanligt ophold. Landsskatteretten anså herefter klageren for at have været skattemæssigt hjemmehørende i Polen, hvor han var statsborger. Klageren kunne derfor beskattes efter grænsegængerreglerne i KSL §§ 5 A-D. I relation til befodringsfradrag til arbejdspladsen i Danmark fandt retten, at klagerens sædvanlige bopæl var i Danmark.	

Dette afsnit handler om reglerne for opgørelse af en grænsegængers kvalificerende indkomst og globalindkomst.

Afsnittet indeholder:

- Opgørelse af kvalificerende indkomst ([C.F.5.3.1](#))
- Opgørelse af globalindkomst ([C.F.5.3.2](#))
- Eksempler på opgørelse af kvalificerende indkomst og globalindkomst ([C.F.5.3.3](#))
- Opgørelse af kvalificerende indkomst ved negativ indkomst ([C.F.5.3.4](#))
- Opgørelse af kvalificerende indkomst ved skattepligt en del af året ([C.F.5.3.5](#))
- Opgørelse af kvalificerende indkomst ved til- og fraflytning ([C.F.5.3.6](#))
- Opgørelse af kvalificerende indkomst ved dødsfald ([C.F.5.3.7](#)).

C.F.5.3.1 Opgørelse af kvalificerende indkomst

Indhold

Dette afsnit handler om hvordan den kvalificerende indkomst skal opgøres, når det skal vurderes om en person opfylder 75 pct. betingelsen for at kunne anvende grænsegængerreglerne.

Afsnittet indeholder:

- Indtægter der indgår i den kvalificerende indkomst
- Fradrag i opgørelsen af den kvalificerende indkomst.

Opgørelse af den kvalificerende indkomst efter reglerne i [KSL § 5 A](#), stk. 1, anvendes kun til bedømmelse af, om en person kan blive omfattet af grænsegængerreglerne i kildeskattelovens afsnit I A.

Denne opgørelse må derfor ikke forveksles med selve indkomstopgørelsen, herunder hvilke fradrag for personlige og familiemæssige udgifter grænsegængerer er berettiget til. Se afsnit [C.F.5.4](#) om fradrag for personlige og familiemæssige udgifter for grænsegængere.

Indtægter der indgår i den kvalificerende indkomst

Ved opgørelsen af den kvalificerende indkomst indgår personlig indkomst m.m. og indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed som omtalt tidligere. Se afsnit [C.F.5.2](#).

Indtægt fra fast ejendom

Indkomst fra fast ejendom, renter, udbytter og royalties tjent her i landet indgår kun, hvis der er tale om indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, fx hvis en renteindtægt er tilknyttet et fast driftssted her i landet. Se afsnit [C.F.3.1.6](#) og TfS 1996, 532 HR om fast driftssted.

Bemærk

Den kvalificerende indkomst kan bestå af en kombination af kvalificerende komponenter. Eventuel bruttobeskattet lønindkomst samt lønindkomst omfattet af reglerne om DIS-ansatte, indgår i den kvalificerende indkomst.

Selv om indkomstansættelsen omfatter en periode, som er kortere end 1 år skal der ved opgørelse af den kvalificerende indkomst ikke foretages omregning efter [PSL § 14](#). Se afsnit [C.F.5.3.5](#).

Fremførelsesberettigede underskud fra tidligere indkomstår indgår ikke ved beregningen af den kvalificerende indkomst.

Betingelse om dansk skattepligt

Opgørelsen af den kvalificerende indkomst følger skattelovgivningens almindelige regler for begrænset skattepligtige og dobbeltdomicilerede, herunder med fradragsbegrænsningerne i [KSL § 2](#), stk. 4, og [KSL § 1](#), stk. 2.

For de begrænset skattepligtige følger indkomstbeskatningen af [KSL § 2](#) eller kulbrinteskatteloven, og for de dobbeltdomicilerede følger indkomstbeskatningen af [SL § 4](#).

Det er kun indkomst, som Danmark som kildeland kan beskatte efter en eventuel indgået DBO, der indgår ved opgørelsen af den kvalificerende indkomst. Se [KSL § 5 A](#), stk. 1.

Skattefrie indtægter

Det er kun indkomster, som er skattepligtige efter interne danske skatteregler, der skal indgå ved opgørelsen af den kvalificerende indkomst. Derfor ses der bort fra følgende:

- Ikke skattepligtige ydelser som fx skattefri godtgørelse efter [LL § 9 A](#) og invaliditetsydelser efter lov om social pension.
- Udbetalinger fra private forsikringsordninger eller fra Lønmodtagernes Dyrtidsfond, der ikke indkomstbeskattes, men i stedet pålægges afgift efter pensionsbeskatningsloven, eller udbetales helt skatte- og afgiftsfrit.
- Pensionsbidrag omfattet af bortseelsesretten efter [PBL § 19](#).

Bemærk

Udenlandske sociale bidrag, der påhviler arbejdsgiveren, indgår heller ikke i opgørelsen.

Se også

- [C.F.3](#) om hvilke indkomster der er omfattet af begrænset skattepligt
- [C.F.1.2.1](#) om dobbeltdomicil
- [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Frdrag i opgørelsen af den kvalificerende indkomst

Udgifter som i årets løb er anvendt til at erhverve indkomsten, kan fratrækkes i den kvalificerende indkomst, jf. statsskattelovens § 6, litra a.

For lønmodtagere fratrækkes følgende udgifter i lønindkomsten:

- Arbejdsmarkedsbidrag
- ATP
- Udgifter, der vedrører lønindkomsten, og som er fradragsberettigede efter almindelige regler. Fx fagforeningskontingent, udgifter til befordring, fradrag efter rejsereglerne samt øvrige lønmodtagerudgifter, der overstiger grundbeløbet i [LL § 9](#), stk. 1.

Den kvalificerende indkomst skal ikke nedsættes med:

- Private renteudgifter
- Underholdsbidrag
- Indbetalinger til private pensionsordninger
- Beskæftigelsesfradrag
- Udgifter til A-kasse

- Udgifter til efterløn m.m.

Det bemærkes, at fradrag såsom personfradrag, ► beskæftigelsesfradrag ◄ og jobfradrag ikke er udgifter, der er afholdt for at erhverve indkomsten og dermed ikke kan fradrages i den kvalificerende indkomst.

Bruttobeskattede lønmodtagere

For bruttobeskattede lønmodtagere, dvs. arbejdsudlejede, søfolk og kulbrintefolk opgøres den kvalificerende indkomst efter samme principper som for lønmodtagere.

Pensionister, rådgivere, konsulenter m.fl.

Den kvalificerende indkomst for pensionister, rådgivere, konsulenter, bestyrelsesmedlemmer m.m. opgøres efter samme principper.

Selvstændige

Den kvalificerende indkomst for selvstændige med fast driftssted i Danmark opgøres efter tilsvarende principper.

Dvs. at overskuddet fra virksomheden fratrækkes kontingenter vedrørende virksomheden og pligtigt arbejdsmarkedsbidrag mv. Hertil lægges nettofinansieringsudgifter (renteudgifter og kurstab på gæld), som er fradraget ved indkomstopgørelsen.

C.F.5.3.2 Opgørelse af globalindkomst

Indhold

Dette afsnit handler om opgørelse af globalindkomst efter grænsegængerreglerne.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Udgifter der ikke kan fratrækkes globalindkomsten
- Negativ globalindkomst.

Regel

Globalindkomsten opgøres efter danske regler med fradrag for samtlige udgifter afholdt for at erhverve indkomsten efter [SL § 6](#), litra a. Se [KSL § 5 A](#), stk. 1, 2. pkt.

I globalindkomsten indgår som udgangspunkt al indkomst, uanset hvor den hidrører fra. Dvs. både indkomst tjent i Danmark og indkomst tjent i udlandet, og uanset hvilken type indkomst der er tale om fx renter, udbytter og royalties samt fast ejendom. Indkomsten skal medregnes i globalindkomsten selvom Danmark ikke har beskatningsretten til indkomsten efter en DBO. Det kan fx være renteindtægter, pension eller SU fra Danmark.

Bemærk

Ved opgørelsen af globalindkomsten skal der ikke tages hensyn til underskud fra tidligere år, og der indgår ikke indtægter, som efter danske regler er skattefrie fx aktieavancer, der er skattefrie efter aktieavancebeskatningsloven.

Samlet opgørelse

Der laves en samlet opgørelse (skattepligtig indkomst) for alle indtægter. Det er derfor uden betydning, om der er tale om arbejdsindkomst eller fx aktie- eller kapitalindkomst.

Opgørelse af globalindkomsten består af

- den kvalificerende indkomst, der opgøres som beskrevet i afsnit [C.F.5.3.1](#)
- den øvrige indkomst, der opgøres som beskrevet i dette afsnit.

Udgifter der ikke kan fratrækkes globalindkomsten

Ved opgørelsen af de øvrige indkomster kan der i fx udenlandsk lønindkomst ikke fratrækkes fagforeningskontingent, befodringsudgifter m.m., da dette ikke anses for driftsomkostninger efter [SL § 6](#), litra a.

Tilsvarende må renteudgifter og kurstab, herunder prioritetsrenter m.m. vedrørende bolig i egen ejendom, uanset om den er beliggende i Danmark eller i udlandet, ikke fratrækkes ved opgørelsen af globalindkomsten.

Udenlandske sociale bidrag, der påhviler lønmodtageren, og udgifter, der slet ikke knytter sig til en indtægt (private renteudgifter, underholdsbidrag, private pensionsordninger m.m.) fragår heller ikke i globalindkomstopgørelsen.

Negativ globalindkomst

I tilfælde hvor den kvalificerende indkomst er positiv, og globalindkomsten er negativ, fx hvis en udenlandsk lønmodtager har underskud fra udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed i udlandet, anses 75 pct.s betingelsen for opfyldt.

C.F.5.3.3 Eksempler på opgørelse af kvalificerende indkomst og globalindkomst

Indhold

Her er eksempler på opgørelse af den kvalificerende indkomst og globalindkomst, som benyttes ved bedømmelsen af, om en person opfylder 75 pct. betingelsen i [KSL § 5 A](#), stk. 1.

Afsnittet indeholder:

- Eksempel lønmodtager - opfylder 75 pct. betingelsen
- Eksempel lønmodtager - opfylder ikke 75 pct. betingelsen
- Eksempel selvstændig - opfylder ikke 75 pct. betingelsen

Eksempel lønmodtager

L er bosat i Tyskland og arbejder i Danmark for en dansk arbejdsgiver. L er begrænset skattepligtig til Danmark efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1. L tjener 300.000 kr. i lønindtægt fra sin danske arbejdsgiver. Danmark har beskatningsretten til lønindtægten efter DBO'ens artikel 15, stk. 1. L betaler 3.000 kr. årligt i fagforeningskontingent og har 3.000 kr. i befodringsfradrag. L har desuden 10.000 kr. i renteindtægter fra indestående i en dansk bank og 15.000 kr. i udbytte fra et tysk selskab. L bor i en ejerbolig til en værdi af 1,5 mio. kr.

Opgørelse af den kvalificerende indkomst

Bruttoløn		300.000 kr.
Arbejdsmarkedsbidrag	24.000 kr.	
Fagforeningskontingent	3.000 kr.	
Befodringsudgifter	3.000 kr.	
	30.000 kr.	- 30.000 kr.
Kvalificerende indkomst		270.000 kr.

Opgørelse af globalindkomst (øvrige indkomst)	
Renteindtægter	10.000 kr.
Udbytter	15.000 kr.
Kvalificerende indkomst	270.000 kr.
I alt	295.000 kr.

Den kvalificerende indkomst udgør ca. 91,5 pct. (270.000/295.000), og L opfylder 75 pct.s betingelsen. Bemærk, at eventuelle renteudgifter fra prioritetsgæld m.m. eller anden gæld vedrørende den faste ejendom ikke fragår ved opgørelsen af globalindkomsten.

Eksempel lønmodtager

De faktiske forhold om den kvalificerende indkomst svarer til ovenstående eksempel, bortset fra at den danske lønindkomst nu er 200.000 kr. L har en enkeltstående lønindtægt fra Tyskland, der ikke medfører social sikring dér, og har bruttolønindtægter herfra svarende til 50.000 kr. Desuden modtager L 20.000 kr. i bankrenter. L har årlige renteudgifter på 100.000 kr. fra et lån optaget til køb af en post aktier. L er medlem af en dansk A-kasse og betaler årligt 4.000 kr. i bidrag.

Opgørelse af den kvalificerende indkomst

Bruttoløn		200.000 kr.
Arbejdsmarkedsbidrag	16.000 kr.	
Fagforeningskontingent	3.000 kr.	
Befordringsudgifter	3.000 kr.	
	22.000 kr.	-22.000 kr.
Kvalificerende indkomst		178.000 kr.

Opgørelse af globalindkomsten (øvrige indkomst)

Renteindtægter	20.000 kr.
Tysk lønindkomst	50.000 kr.
Kvalificerende indkomst	178.000 kr.
I alt	248.000 kr.

Den kvalificerende indkomst udgør herefter ca. 71,8 % (178.000/248.000) af globalindkomsten, og L opfylder derfor ikke 75 pct.s betingelsen. Bemærk at A-kassebidraget ikke er fratrukket ved opgørelse af den kvalificerende lønindkomst og at renteudgifterne ikke er fratrukket ved opgørelsen af globalindkomsten.

Eksempel selvstændig

S er fysioterapeut og bosat i Sverige. S driver virksomhed både i Danmark og i Sverige. Selve driften af den danske klinik (fast driftssted) giver et overskud på 475.000 kr. Summen af renteindtægter og renteudgifter og kurstab, der vedrører klinikken, er negativ med 25.000 kr. Overskuddet i Sverige eksklusive renteudgifter og kurstab på den svenske klinik er 200.000 kr. Til etablering af den svenske klinik har S lånt et beløb svarende til 1 mio. kr., der medfører en årlig renteudgift på 100.000 kr.

Den kvalificerende indkomst udgør selve driftsoverskuddet på 475.000 kr. med tillæg af de 25.000 kr. i fratrukne finansieringsudgifter, i alt 500.000 kr.

Globalindkomsten er de 500.000 kr. i kvalificerende indkomst samt de 200.000 kr. i øvrige indkomst, i alt 700.000 kr.

Den kvalificerende indkomst udgør herefter 71 % (500.000/700.000) af globalindkomsten, så S opfylder ikke 75 pct.s betingelsen.

C.F.5.3.4 Opgørelse af kvalificerende indkomst ved negativ indkomst

Indhold

Dette afsnit handler om hvordan den kvalificerende indkomst opgøres ved negativ indkomst.

Regel

En person, der i et indkomstår har både negativ kvalificerende indkomst og globalindkomst, kan anvende grænsegængerreglerne, hvis personen i det seneste år, hvor den kvalificerende indkomst var positiv, er blevet beskattet efter grænsegængerreglerne i KSL afsnit I A. Se [KSL § 5 A](#), stk. 1, 3. pkt.

Reglen sikrer, at eksempelvis en selvstændig erhvervsdrivende, som i en årrække udelukkende har sin erhvervsmæssige tilknytning til Danmark, ikke afskæres fra at udnytte fradrag, der vedrører personlige og familiemæssige forhold, selvom erhvervsvirksomheden i et eller flere år giver underskud.

Bemærk

Den kvalificerende indkomst og globalindkomsten opgøres efter helt tilsvarende principper som for selvstændige, der har positiv kvalificerende indkomst og globalindkomst.

Eksempel

S er bosat i udlandet og driver selvstændig erhvervsvirksomhed gennem et fast driftssted i Danmark. I år 1 giver virksomheden overskud, og S vælger beskatning efter afsnit I A. I år 2-4 giver virksomheden underskud, og da S ikke har andre indtægter i år 2-4, er både den kvalificerende indkomst og globalindkomsten negativ. S opfylder betingelsen i både år 2, 3, og 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.5.5](#) om overførsel eller fremførsel af underskud.

C.F.5.3.5 Opgørelse af kvalificerende indkomst ved skattepligt en del af året

Indhold

Dette afsnit handler om hvordan den kvalificerende indkomst opgøres ved skattepligt en del af året.

Regel

Hvis en person kun arbejder her i landet i en del af året og har et indkomstår, der er mindre end 12 måneder, anvendes kalenderåret ved bedømmelsen af, om den pågældende tjener mindst 75 pct. af sin globalindkomst her i landet. Se [KSL § 5 A](#), stk. 4.

Eksempel

T er bosat i Tyskland. T arbejder fra 1. januar år 1 til 1. september år 2 i Tyskland og tjener i år 2 tysk lønindkomst svarende til 200.000 kr. Fra 1. september år 2 til 31. december år 2 arbejder T i Danmark for en dansk arbejdsgiver og har dansk lønindkomst på 100.000 kr. Det danske indkomstår er så kun 4 måneder. Ved beregningen af om 75 pct.s betingelsen er opfyldt anvendes derfor kalenderåret i år 2. Dette indebærer, at den tyske lønindkomst på 200.000 kr. indgår ved beregningen af, om 75 pct.s betingelsen er opfyldt. I dette tilfælde er betingelsen ikke opfyldt.

C.F.5.3.6 Opgørelse af kvalificerende indkomst ved til- og fraflytning

Indhold

Dette afsnit handler om hvordan den kvalificerende indkomst opgøres ved til- og fraflytning.

Regel

Hvis den skattepligtige i et indkomstår skifter status fra at være hjemmehørende i Danmark til at være hjemmehørende i udlandet eller omvendt, kan KSL afsnit I A finde anvendelse i den del af året, hvor den pågældende ikke er hjemmehørende i Danmark.

I den periode, hvor den skattepligtige er hjemmehørende i udlandet, opgøres den kvalificerende indkomst og globalindkomsten som vist i afsnit [C.F.5.3](#).

For den periode, hvor den skattepligtige er hjemmehørende i Danmark, medregnes til den kvalificerende indkomst indtægter fra personligt arbejde, fra selvstændig erhvervsvirksomhed, dermed sidestillede indkomst samt visse pensionsudbetalinger, ventepenge mv. jf. [KSL § 5 A](#), stk. 2, og stk. 3, der hidrører fra og som kan beskattes i Danmark. Indkomst fra arbejde m.m. i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne indgår således ikke i den kvalificerende indkomst.

I globalindkomsten indgår alle den skattepligtiges indtægter.

Både den kvalificerende indkomst og globalindkomsten opgøres efter de almindelige regler for fuldt skattepligtige, fordi der ikke foretages omregning til helårsindkomst efter [PSL § 14](#).

C.F.5.3.7 Opgørelse af kvalificerende indkomst ved dødsfald

Indhold

Dette afsnit handler om hvordan den kvalificerende indkomst opgøres ved dødsfald.

Regel

Hvis den skattepligtige i løbet af året afgår ved døden, skal der ved beregningen af, om 75 pct.s betingelsen er opfyldt, kun ses på perioden fra indkomstårets begyndelse (dog eventuelt begyndelsen af kalenderåret, hvis dette er et tidligere tidspunkt) til selve dødsfaldet (mellemprioroden).

Perioden efter dødsfaldet er derimod uden betydning.

Det er kun indtægter og udgifter, der kan henføres til mellemprioroden efter de almindelige regler herom, der indgår i den kvalificerende indkomst og i globalindkomsten og de opgøres som nævnt under afsnit [C.F.5.2](#).

Se også

- [C.F.5.5](#) om skatteberegning i dødsåret.
- [C.E.3.7](#) om dødsbobeakatning for begrænset skattepligtige.

C.F.5.4 Fradrag for personlige og familiemæssige udgifter

Indhold

Dette afsnit handler om de fradrag, som en grænsegænger har adgang til i forbindelse med selve indkomstopgørelsen.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Udgifter, herunder renteudgifter vedrørende egen bolig

- Andre private renteudgifter m.m.
- Pensionsindbetalinger, A-kasse bidrag m.m.
- Velgørende foreninger
- Underholdsbidrag
- Udenlandske sociale bidrag
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst gives fradrag efter skattelovgivningens regler for fuldt skattepligtige, for udgifter, der vedrører den skattepligtiges familiemæssige og personlige forhold.

Fradragene er oplistet i [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 1-6.

Bruttobeskattede lønmodtagere der vælger grænsegængerbeskatning

Arbejdsudlejede, søfolk og kulbrintefolk beskattes med 30 pct. af bruttoindkomsten uden adgang til fradrag af nogen art, heller ikke for udgifter, der vedrører indkomsterhvervelsen. Se [KSL § 48 B](#), [SØBL § 9](#), stk. 1, og [KULBR § 21](#), stk. 2.

Vælger de pågældende lønmodtagere beskatning efter KSL afsnit I A, er der fradrag for personlige og familiemæssige udgifter efter [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 1-6.

Derudover kan de pågældende få fradrag for de udgifter, der vedrører den danske lønindkomst fx fagforeningskontingent, befordringsudgifter, øvrige lønmodtagerudgifter m.m. Se [KSL § 5 B](#), stk. 2.

DBO regler om bundfradrag for pensionister

I visse DBO'er er der indarbejdet særlige bundfradrag, som sikrer, at pensionister, der bor i de pågældende lande, får et fradrag i den personlige indkomst, før der skal betales skat af danske pensioner mv. De omtalte bundfradrag findes i DBO'erne Storbritannien, Belgien, Canada og Italien.

Det er kun den del af fradragene opgjort efter [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 1-6, der overstiger det bundfradrag, der er givet efter DBO'en, som kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen.

Udgifter, herunder renteudgifter vedrørende egen bolig

Regel

Grænsegængere kan fratrække udgifter, herunder renteudgifter vedrørende bolig i egen ejendom i udlandet, hvis de overstiger indtægter af ejendommen. Se [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 1.

Bemærk

Grænsegængere anses for omfattet af grænsegængerreglerne i hele indkomståret og er derfor berettiget til rentefradrag for hele året.

Servicefradrag

Servicefradraget gælder for både helårsboliger og fritidsboliger. For at få fradrag for udgifter omfattet af [LL § 8 V](#) skal arbejdet udføres af en person, der ved indkomstårets udløb er fyldt 18 år og er fuldt skattepligtig i et EU/EØS-land. Det er en betingelse, at det pågældende EU/EØS-land skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en DBO, en anden international aftale

eller konvention, eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Se [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 1, 3. og 4. punkt.

Se også afsnit [C.A.4.3.6](#) om Servicefradrag.

Ejendom i både Danmark og udlandet

Reglen skal sikre, at grænsegængere får adgang til at fradrage udgifter, herunder renteudgifter fra egen bolig i udlandet, i anden dansk indkomst.

Reglerne om hvornår en begrænset skattepligtig kan få fradrag for renteudgifter for en bolig, der ligger i Danmark, ændres ikke af denne bestemmelse.

Derfor har [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 1, kun betydning for grænsegængere med ejendom i udlandet. Har grænsegængerens egen bolig i både Danmark og udlandet, skal ejendommen i Danmark behandles efter de almindelige regler, og ejendommen i udlandet behandles efter [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 1.

Ejendomme omfattet af bestemmelsen

Det er et krav, at den faste ejendom helt eller delvist anvendes af ejeren selv til helårs- eller delårsbeboelse. Se [EVSL § 4](#) gældende til og med den 31. december 2023 og [ESL § 3](#) gældende fra og med den 1. januar 2024. Se også afsnit [C.H.4.2](#).

Bestemmelsen omfatter ejendomme, herunder en- og to-familiehuse, der udlejes en del af året og ejendomme, hvoraf en del udlejes hele året.

Bestemmelsen omfatter ikke ejendomme, som udlejes hele året eller ejendomme, der anvendes til erhvervsmæssig udlejning. Det gælder uanset om en del af udlejningsejendommen anvendes af ejeren selv.

Renteudgifter mv. omfattet af bestemmelsen

For at få fradrag er det en betingelse, at der er tale om udgifter, herunder renteudgifter, som vedrører ejendommen.

For så vidt angår renteudgifter skal skatteyderen kunne påvise, at gælden er opstået ved købet af ejendommen. Der vil typisk være tale om udgifter til fx renter af prioritetsgæld samt øvrige lån, der har dannet basis for finansieringen af ejendommen. Derudover kan komme udgifter til fx ombygning. Se afsnit [C.F.2.1](#).

Såfremt lånet ikke vedrører ejendommen, kan der eventuelt i stedet gives fradrag for private renteudgifter efter [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 2.

Betingelser for fradrag for renteudgifter

Betingelserne for fradrag for renteudgifter efter [LL § 5](#) skal være opfyldt, for at der kan gives fradrag.

Opgørelse af fradraget

Udgiften opgøres på samme måde som ved opgørelse af kapitalindkomst for udenlandsk ejerbolig, dvs. som et nettobeløb af lejeindtægter fra udlejning af den udenlandske ejendom samt renteindtægter og -udgifter vedrørende ejendommen.

Indtægterne omfatter faktiske lejeindtægter. Reglerne vedrørende udlejning af ferieboliger anvendes tilsvarende for udenlandske ferieboliger, der udlejes en del af året. Se [LL § 15](#) O og afsnit [C.H.3.4](#) om udlejning af privat bolig.

Også de særlige regler om skattefrit bundgrænsebeløb ved udleje af værelser eller bolig finder anvendelse. Se [LL § 15 P](#) og afsnit [C.H.3.4.1](#) om udlejning af del af boligen eller hele boligen en del af året.

Bemærk

Såfremt ejendommen giver overskud, fx fordi ejendommen er ubehæftet og udlejet, skal dette overskud ikke beskattes i Danmark.

Fordeling af renteudgifter mellem ægtefæller

Fordeling af renteudgifter mellem ægtefæller og papirløst samlevende følger skattelovgivningens almindelige regler.

Bemærk

For grænsegængere er adgangen til frit at fordele renteudgifterne mellem sig forbeholdt tilfælde, hvor begge ægtefæller beskattes som grænsegængere, eller begge er (dobbeltdomicilerede) fuldt skattepligtige.

Se også

Se også afsnit [C.A.8.3.1](#) om ægtefællers fordeling af aktiver og passiver.

Eksempel

M er en tysk grænsegænger og gift med H. M købte før ægteskabet med H en ejerlejlighed til en værdi svarende til 1 mio. kr. kontant. M havde selv en halv million, mens den anden halv million blev finansieret ved et banklån med sikkerhed i lejligheden til en rente på 10 %. Efterfølgende har M optaget et lån svarende til 250.000 kr. til en rente på 10 % til køb af en lystbåd. M udlejer et værelse til en studerende for 3.000 kr. om måneden via et udlejningsbureau.

M har rådighed over ejendommen, og gældsforpligtelserne påhviler M.

M vælger at anvende LL § 15 Q, således som reglen gælder for indkomståret 2025, jf. lov nr. 1727 af 27. december 2018. Herefter skal kun 60% af den del af bruttolejeindtægten fra det udlejede værelse, der overstiger et bundfradrag på ►33.500 kr. i 2025 ◄ for hele den udenlandske ejendom indgå som indtægt, dvs. ►1.500 ◄ kr. Udlejningsbureauet foretager indberetning ifølge skatteindberetningslovens § 43

Da der er tale om en ejerlejlighed, som ikke i væsentligt omfang anvendes erhvervsmæssigt, må der ikke tages fradrag for de faktiske driftsudgifter.

Udgifter vedrørende ejendommen:

Renteudgifter på ejendommen	50.000 kr.
Indtægter af ejendommen: 60% af (12 x 3000 kr.- 33.500 kr.)	►-1.500 ◄ kr.
Fradragsberettiget udgift	►48.500 ◄ kr.

Bemærk, at renterne af lånet til køb af lystbåden ikke indgår ved beregningen af fradraget, da det ikke vedrører ejendommen. Renterne kan i stedet fradrages efter [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 2, som private renteudgifter.

Andre private renteudgifter m.m.

Grænsegængerreglerne giver adgang til fradrag for renteudgifter, stiftelsesprovisioner m.m. af privat karakter. Se [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 2, og [LL § 8](#), stk. 3, litra a-c.

Hvilken type renteudgift m.m. er omfattet

Der vil eksempelvis være tale om renter mv. af forbrugslån, studiegæld, og lignende.

Renter af lån optaget til køb af aktier, obligationer mv. samt renteudgifter i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed er derimod ikke fradragsberettigede.

Ved afgrænsningen af, om en renteudgift mv. er privat eller ej, kan der i øvrigt henses til den afgrænsning, der anvendes i virksomhedsskatteordningen ved opgørelsen af indskudskontoen. Se afsnit [C.C.5.2.5.2](#).

Opgørelse af fradraget

Fradraget skal opgøres som et nettounderskud, der fradrages i kapitalindkomsten.

Har en skatteyder flere konti, fx en lønkonto og en opsparingskonto, i et eller flere pengeinstitutter, anses den fradragsberettigede renteudgift mv. for at være nettoudgiften på disse konti.

Har den skattepligtige andre private udenlandske eller danske renteindtægter, skal disse renteindtægter også indgå ved beregningen af nettorenteudgiften mv.

Bemærk

De almindelige skatteregler for fordeling af gæld, herunder renteudgifter for ægtefæller og ugifte samlevende finder anvendelse for øvrige private renteudgifter m.m.

Pensionsindbetalinger, A-kassebidrag m.m.

Grænsegængere har fradrag for indbetalinger til:

- Privattegnede pensionsordninger. Se [PBL § 18](#).
- Efterlønsordning. Se [PBL § 49 A](#).
- Fleksydelsesordning. Se [PBL § 49 B](#).
- A-kasse. Se [PBL § 49](#), stk. 1.

Det er en betingelse at ordningerne er fradragsberettigede efter pensionsbeskatningsloven. Se [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 3.

Bemærk

Indbetalingerne er fradragsberettigede for grænsegængere, selvom fradrag for ordningerne er forbeholdt fuldt skattepligtige efter [PBL § 54](#), stk. 1.

Pensionsordninger

Det er uden betydning for adgangen til fradrag, om Danmark efter en DBO kan beskatte eventuelle senere udbetalinger.

Indbetalinger på pensionsordninger i et andet EU/EØS-land er fradragsberettigede, hvis ordningerne kan godkendes efter de nye regler i pensionsbeskatningsloven. Se afsnit [C.A.10.3](#).

Bemærk

DBO'erne med Nederlandene, Norden (Sverige), Schweiz og Storbritannien indeholder særlige bestemmelser om indbetalinger på pensionsordninger i disse lande for personer, der tilflytter Danmark.

A-kassebidrag

I relation til A-kasse er det ikke en betingelse, at der er tale om indbetalinger til en dansk A-kasse. Både frivillige og tvungne indbetalinger til udenlandske arbejdsløshedsordninger er fradragsberettigede.

Selvstændige erhvervsdrivende, der betaler til Selvstændige erhvervsdrivendes Arbejdsløshedskasse eller lignende får også fradrag.

Se også

[SKM2011.216.SR](#) om fradrag for privat svensk lønforsikring.

Velgørende foreninger

Gaver og ensidigt påtagne forpligtelser er fradragsberettigede for grænsegængere, i det omfang de er fradragsberettigede efter [LL § 8 A](#) eller [LL § 12](#), stk. 2-4. Se [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 4 jf. lov nr. 1433 af 5. december 2018.

Eksempel

I [SKM2015.694.LSR](#) har Landsskatteretten taget stilling til, at der kan gives fradrag for tiende. Landsskatteretten anfører i begrundelsen, at fradrag for tiende efter [ligningslovens § 12](#) findes at være i overensstemmelse med formålet med indførelsen af grænsegængerreglerne. Det ses ikke af forarbejderne, at have været lovgivers hensigt at udelukke fradrag for løbende ydelser til valgørende foreninger, da der i forarbejderne alene anføres "bidrag til valgørende foreninger", som findes at kunne dække såvel "gaver" i ligningslovens § 8A som "ydelser" i ligningslovens § 12.

Landsskatteretten anfører videre, at der ved afgørelsen er lagt vægt på, at nægtelse af fradrag findes at være i strid med den nugældende EUF-traktats artikel 45.

Se også

Se også afsnit [C.A.4.3.5.8](#) om fradrag for gaver til visse foreninger og institutioner.

Underholdsbidrag

Grænsegængere har fradrag for underholdsbidrag til ægtefælle eller børn efter [LL §§ 10](#) og [11](#). Se [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 5.

Se også

Se også afsnit [C.A.4.3.4](#) om fradrag for underholdsbidrag.

Udenlandske sociale bidrag

Der er fradrag for obligatoriske udenlandske sociale bidrag for grænsegængere. Se [KSL § 5 B](#), stk. 1, nr. 6.

Det er en betingelse, at den pågældende er omfattet af social sikringslovgivning i udlandet. Se [LL § 8 M](#), stk. 2 og 3.

Bemærk

Frdraget fragår ved opgørelsen af den skattepligtige personlige indkomst. Se [PSL § 3](#), stk. 2, nr. 7.

Se også

Se også afsnit [C.A.4.1.11](#) om fradrag for obligatoriske udenlandske sociale bidrag.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
<u>SKM2015.694.L SR</u>	Landsskatteretten godkendte fradrag for tiende til en kirke ydet af klager, der var omfattet af grænsegængerreglerne i kildeskattelovens afsnit 1A.	
Skatterådet		
<u>SKM2011.216.S R</u>	Skatterådet bekræftede, at en person, der boede i Sverige og arbejdede i Danmark, og som blev beskattet efter grænsegængerreglerne, kunne fratrække indbetaling til en privat svensk lønforsikring .	

C.F.5.5 Skatteberegning for grænsegængere

Indhold

Dette afsnit handler om de særlige regler, der gælder for beregning af skat for grænsegængere.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Helårsumregning
- Personfradrag
- Fremførsel af underskud
- Overførsel af underskud for gifte grænsegængere
- Overførsel af uudnyttede personfradrag og grundbeløb for gifte grænsegængere
- Skatteberegning ved dødsfald.

Regel

Begrænset skattepligtige efter [KSL § 2](#) eller kulbrinteskatteloven får beregnet skatten på samme måde som fuldt skattepligtige omfattet af [KSL § 1](#). Se [KSL § 5 C](#), stk. 1.

Bemærk

[KSL § 5 C](#) har primært betydning for begrænset skattepligtige, da dobbeltdomicilerede ved skatteberegningen i forvejen får beregnet skatten som fuldt skattepligtige.

Bestemmelsen ændrer ikke ved de regler, der forudsætningsvis afgør, hvilke indkomster der indgår ved grænsegængerens indkomstopgørelse og dermed også ved skatteberegningen.

[KSL § 5 C](#) ændrer heller ikke ved det forhold, at begrænset skattepligtige betaler

- kommunal skat med den gennemsnitlige kommunale udskrivningsprocent. Se [PSL § 8 C](#), stk. 1.

Beregning af topskat når ægtefælle ikke er grænsegænger

Hvis grænsegængerens er gift og ægtefællen ikke er grænsegænger behandles grænsegængerens systemmæssigt som enlig. Først opgøres grænsegængerens nettokapitalindkomst. Denne reduceres herefter med ægtefællens eventuelle negative kapitalindkomst. Topskatten opkræves herefter hos grænsegængerens selv.

Hvis ægtefællen er fuldt skattepligtig og selv skal betale topskat, herunder af nettokapitalindkomst, beregnes og opkræves denne topskat særskilt hos denne.

Nettobeskatning

Adgangen til bruttobeskatning for lønmodtagere efter [KSL § 2](#), stk. 2, bortfalder når der vælges beskatning efter grænsegængerreglerne.

Lønindtægterne indgår ved skatteberegningen, som personlig indkomst, og der foretages almindelig nettobeskatning.

Lempelse efter [LL § 33 A](#)

Grænsegængere har mulighed for at opnå lempelse efter [LL § 33 A](#). Se [SKM2001.194.TSS](#).

I praksis er det fx personer, der er begrænset skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 2 fx piloter, der kan anvende lempelsesbestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.2](#) om lempelse efter [LL § 33 A](#).

Helårsomregning

For grænsegængere foretages der ikke omregning til helårsindkomst efter [PSL § 14](#), selv om indkomstansættelsen omfatter en periode, der er kortere end 1 år.

I de tilfælde, hvor skatteyderen i en del af året er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark og i en anden del af året anvender grænsegængerreglerne, skal der ikke foretages helårsomregning for nogen af perioderne.

Beskæftigelsesfradrag

Grænsegængere er berettiget til beskæftigelsesfradrag ved skatteberegningen. Se [LL § 9 J](#), stk. 1.

Personfradrag

Grænsegængere er berettiget til personfradrag ved skatteberegningen. Se [PSL § 10](#).

Grænsegængere kan højst få ét personfradrag, uanset øvrige skattepligtsforhold inden for samme indkomstår. Dette hænger sammen med, at der ikke foretages helårsomregning for grænsegængere.

En person, der for en del af året opfylder betingelserne for og vælger grænsegængerreglerne, og som i en anden periode i samme år er fuldt skattepligtig til og hjemmehørende i Danmark, skal have sin skatteberegning foretaget for hver periode, men med ét personfradrag.

En person, der kun bliver beskattet som grænsegænger, og som kun er skattepligtig til Danmark i en del af året, har også et fuldt personfradrag.

Se også

Se også

- [SKM2002.259.TSS](#)
- Afsnit [B.2.4](#) om begrænset skattepligtige i vejledning om beregning af personlige indkomstskatter mv. 2013.

Fremførsel af underskud

Såfremt en person med negativ kvalificerende indkomst og negativ globalindkomst opfylder betingelserne for at være omfattet af grænsegængerreglerne efter [KSL § 5 A](#), stk. 1, kan der ske fremførsel af underskud. Se [LL § 15](#).

Hvis en grænsegænger har underskud ved selvstændig erhvervsvirksomhed forøges det skattemæssige underskud med de udgifter, der vedrører personlige og familiemæssige forhold.

Den del af underskuddet, der hidrører fra de private udgifter, jf. [KSL § 5 B](#), stk. 1 (herefter fiktivt underskud), kan kun udnyttes i senere indkomstår, hvor den skattepligtige igen beskattes som grænsegænger på grund af positiv kvalificerende indkomst. Se [KSL § 5 A](#), stk. 1.

Der er ingen begrænsning i fremførsel af underskuddet fra den selvstændige erhvervsvirksomhed.

Ved fremførsel af underskud anvendes de ældste underskud først. Fremføres underskud fra samme indkomstår til et senere indkomstår, hvor 75 pct.s betingelsen igen er opfyldt, og kan hele underskuddet ikke udnyttes, anvendes en forholdsmæssig del af hvert af de to underskud.

Overførsel af underskud for gifte grænsegængere

Der kan overføres underskud mellem ægtefæller, hvis de er samlevende ved indkomstårets udløb. Se [PSL § 13](#), stk. 2 og 4, og [VSL § 13](#).

Det er en betingelse for overførsel af underskud, at begge ægtefæller, er grænsegængere efter [KSL § 5 A](#), stk. 1, 2. pkt. (positiv kvalificerende indkomst), eller [KSL § 5 A](#), stk. 1, 3. pkt. (negativ kvalificerende indkomst) i det år, hvor underskuddet opstår. Se [KSL § 5 C](#), stk. 2, 4. pkt.

Dette krav gælder ikke, hvis begge ægtefæller er fuldt skattepligtige efter [KSL § 1](#). Se [KSL § 5 C](#), stk. 1, 5. pkt.

Bemærk

Kan underskuddet i underskudsåret ikke udnyttes fuldt ud af den anden ægtefælle, kan restunderskuddet fremføres til senere indkomstår, hvor ægtefællen med underskud igen beskattes som grænsegænger.

Det beregnede underskud, der er adgang til at overføre mellem ægtefællerne, indeholder kun underskud fra danske indkomstkompontener med tillæg af fradrag for personlige og familiemæssige udgifter efter [KSL § 5 B](#). Derfor har [PSL § 13](#), stk. 5, ikke betydning ved opgørelse af underskuddet.

Overførsel af uudnyttede personfradrag og grundbeløb for gifte grænsegængere

De almindelige samlivskrav i personskatteloven, som gælder for fuldt skattepligtige, herunder dobbeltdomicilerede, skal også være opfyldt for begrænset skattepligtige grænsegængere for at reglerne om overførsel af uudnyttede fradrag mv. kan anvendes. Se afsnit [C.A.8.1](#) om den ægteskabelige samlivsstatus og afsnit [B.2.2](#) om beregning af topskat for gifte i vejledning om beregning af personlige indkomstskatter mv. 2014.

Når ægtefælle ikke er grænsegænger

En gift grænsegænger har ved skatteberegningen mulighed for at få overført uudnyttet personfradrag og grundbeløb fra en udenlandsk ægtefælle, der ikke selv er grænsegænger. Se [PSL § 10](#), stk. 3, og [PSL § 8 a](#).

Ved beregningen af de personfradrag m.m., der kan overføres fra ægtefællen, tages hensyn til ægtefællens samlede danske og udenlandske indkomster (globalindkomst) opgjort efter danske regler. Se [KSL § 5 C](#), stk. 2, 3. pkt. Dette indebærer, at der for ægtefællen skal foretages en (fiktiv) indkomstopgørelse omfattende alle danske og udenlandske indtægter og fradrag, som om ægtefællen havde været hjemmehørende i Danmark. Ved denne fiktive indkomstopgørelse ses bort fra tidligere års underskud.

Er ægtefællen selv begrænset skattepligtig til Danmark, vil der også blive foretaget en almindelig faktisk indkomstopgørelse for ægtefællen.

Når ægtefælle er grænsegænger

Der kan overføres uudnyttede personfradrag og grundbeløb både fra den ene ægtefælle til den anden ægtefælle, og omvendt. Se [PSL § 10](#), stk. 3, og [PSL § 8 a](#).

Ved beregningen af uudnyttede bundfradrag m.m. tages der alene hensyn til ægtefællernes danske indkomster, som efter en eventuel DBO beskattes her i landet. Se [KSL § 5 C](#), stk. 2, 3. pkt.

Skatteberegning ved dødsfald

Den skattepligtige har status som grænsegænger fra indkomstårets start til dødsdagen (mellemprioroden). Se afsnit [C.F.5.3.7](#).

Dette indebærer, at der ved indkomstopgørelsen i mellemprioroden gives fradrag for de udgifter, som er nævnt i [KSL § 5 B](#), stk. 1 og 2, der kan henføres til denne periode.

Skatteberegningen for begrænset skattepligtige i mellemprioroden bliver foretaget som om grænsegængerens var fuldt skattepligtig.

Som hovedregel er skatten af afdødes indkomst i mellemprioroden endeligt afgjort ved betalingen af foreløbige skatter. Både boet og skattemyndighederne kan dog stille krav om, at der foretages en afsluttende ansættelse.

Ægtefælle død i indkomståret

Er grænsegængerens gift og er grænsegængerens ægtefælle afgået ved døden i løbet af indkomståret, og havde ægtefællerne samme bopæl på dødsdagen, anses ægtefællen ved skatteberegningen som fuldt skattepligtig efter [KSL § 1](#) fra indkomstårets begyndelse til og med dødsdagen. Se [KSL § 5 C](#), stk. 2, 2. pkt.

Se også

Se også afsnit [C.E.3.7.5](#) om skatteansættelse for mellemprioroden.

C.F.5.6 Forskudsregistrering, slutligning, forskudsskat og valg af ordning

Indhold

Dette afsnit handler om forskudsregistrering, slutligning og forskudsskatter for grænsegængere.

Afsnittet indeholder:

- Forskudsregistrering
- Slutligning
- Bruttoskatter og kildeskatter
- Frist for valg af grænsegængerbeskatning.

Forskudsregistrering

Ved forskudsregistreringen kan grænsegængerens få taget hensyn til fradrag for personlige og familiemæssige forhold m.m.

Dette gælder dog ikke for lønmodtagere, der er bruttobeskattede, fordi de ikke forskudsregistreres.

Slutligning

For grænsegængere gælder de almindelige regler om slutligning for lønmodtagere, selvstændige m.m.

Bruttoskatter og kildeskatter

Indeholdte bruttoskatter med 30 pct. for visse begrænset skattepligtige lønmodtagere anses som forskudsskatter og fragår derfor i den endeligt beregnede skat. Tilsvarende gælder kildeskatter på udbytter og royalties.

Frist for valg af grænsegængerbeskatning

Hvis 75 pct.s betingelsen er opfyldt, kan skatteyderen vælge om der skal ske beskatning efter kildeskattelovens afsnit I A som grænsegænger eller ej.

Valget træffes ved indgivelse af oplysningsskema. Se [KSL § 5 D](#), stk. 1, 1. pkt.

Den skattepligtige kan omgøre sit valg ved henvendelse til Skattestyrelsen. Det skal ske senest den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Se [KSL § 5 D](#), stk. 2.

De frister for valg og omvalg, som udløb i 2021 var ekstraordinært udsat til henholdsvis 1. september 2021 (valg vedr. indkomståret 2020) og 31. august 2021 (omvalg vedr. indkomståret 2019).

Bemærk

Reglerne om beskatning efter kildeskattelovens afsnit I A kræver et aktivt tilvalg fra skatteyderens side. Se [SKM2017.249.BR](#) der angik en skatteyder, der havde anmodet om genoptagelse med det formål at opnå beskatning efter grænsegængerreglerne. Retten bemærkede, at reglerne om beskatning som grænsegænger kræver et aktivt tilvalg fra skatteyderens side, og at vejledning om tilvalg af beskatning som grænsegænger var fortrykt på forsiden af de selvangivelsesblanketter, som skatteyderen havde modtaget. Retten lagde til grund, at skatteyderen senest primo marts 2007 havde modtaget vejledning om beskatning som grænsegænger, idet skatteyderen underskrev blanketterne og fremsendte dem til SKAT. Retten fandt, at skatteyderen ikke inden for de frister, der var nævnt i [KSL § 5 D](#), stk. 1, havde tilkendegivet, at han ønskede beskatning som grænsegænger, hvorfor han var afskåret fra at blive beskattet efter disse bestemmelser.

Bemærk

Efter udløbet af denne frist kan en ændring af valget alene ske efter reglerne om ændring af et valg i oplysningsskemaet. Se [SFL § 30](#).

Efter denne bestemmelse kan Skattestyrelsen tillade, at skatteyderen ændrer sit valg, hvis Skattestyrelsen har foretaget en ændring af en ansættelse af indkomstskat, som har betydning for valget. Det er en betingelse, at valget i oplysningsskemaet har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser som følge af Skattestyrelsens ændring af ansættelsen.

Se også

- [A.A.7.4.1](#) om vejledningspligt om mulighed for omvalg og
- [A.A.14.2](#) om omvalg efter [SFL § 30](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Byretsdomme		
SKM2017.249.	Sagen angik spørgsmålet om, hvorvidt sagsøgeren var berettiget til ordinær	

genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, subsidiært ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, af sine skatteansættelser for indkomstårene 2005 og 2006.

Sagsøgeren havde anmodet om genoptagelse med det formål at opnå beskatning efter kildeskattelovens afsnit I A om grænsegængere.

Retten bemærkede indledningsvis, at reglerne om beskatning som grænsegænger kræver et aktivt tilvalg fra skatteyderens side, og at vejledningen om tilvalg af beskatning som grænsegænger var fortrykt på forsiden af de selvangivelsesblanketter, som sagsøgeren havde modtaget.

Retten lagde herefter til grund, at sagsøger senest primo marts 2007 modtog vejledning om beskatning som grænsegænger, idet sagsøgeren underskrev blanketterne og fremsendte dem til SKAT.

Retten lagde yderligere til grund, at sagsøgeren først ved brev af 28. november 2010 fra hans advokat tilkendegav ønsket om beskatning efter grænsegængerreglerne.

Retten fandt, at sagsøgeren ikke inden for de frister, der er nævnt i kildeskattelovens § 5 D, stk. 1, havde tilkendegivet, at han ønskede beskatning som grænsegænger, hvorfor han var afskåret fra at blive beskattet efter disse bestemmelser.

Allerede derfor var der ikke grundlag for at imødekomme sagsøgerens påstande om genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2005 og 2006, og Skatteministeriet blev frifundet.

C.F.6 Forskerskatteordningen

Indhold

Dette afsnit handler om den særlige skatteordning i [KSL §§ 48 E - 48 F](#), der giver mulighed for bruttobeskatning med 27 pct. + arbejdsmarkedsbidrag af løn til godkendte forskere og højtlønnede medarbejdere fra udlandet i en periode på op til i alt 7 år.

Afsnittet indeholder:

- Regler for at kunne anvende forskerskatteordningen ([C.F.6.1](#))
- Regler for beskatning i forskerskatteordningen ([C.F.6.2](#))
- Særlige regler for godkendte forskere ([C.F.6.3](#)).

Se også

- [C.F.6.3.1](#) - Hvem kan godkendes som forsker?
- [C.F.6.1.4](#) - Krav om minimumsløn til personer, der ikke er godkendte forskere.

C.F.6.1 Regler for at kunne anvende forskerskatteordningen

Indhold

Dette afsnit handler om, hvornår forskerskatteordningen kan anvendes.

Afsnittet indeholder:

- Forskerskatteordningens personkreds og periodemæssige afgrænsning ([C.F.6.1.1](#))

- Medarbejderens skattepligt i forbindelse med påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen ([C.F.6.1.2](#))
- Medarbejderens skattepligt forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen ([C.F.6.1.3](#))
- Krav om minimumsløn ([C.F.6.1.4](#))
- Arbejdsgiverens skattepligt ([C.F.6.1.5](#))
- Medarbejderens direkte eller indirekte indflydelse på den virksomhed, der ansætter medarbejderen ([C.F.6.1.6](#))
- Hvor skal arbejdet udføres? ([C.F.6.1.7](#)).

C.F.6.1.1 Forskerskatteordningens personkreds og periodemæssige afgrænsning

Indhold

Dette afsnit handler om hvilke personer, der er omfattet af forskerskatteordningen, og hvor længe ordningen kan anvendes.

Afsnittet indeholder:

- Personer omfattet af ordningen
- Periodemæssig afgrænsning.

Personer omfattet af ordningen

Forskerskatteordningen er målrettet mod forskere og højtlønnede medarbejdere, der bliver skattepligtige til Danmark i forbindelse med, at de modtager vederlag i et tjenesteforhold vedrørende arbejde, der som udgangspunkt skal udføres i Danmark. Der kan være tale om lokalansættelse direkte hos en arbejdsgiver i Danmark eller en udstationering til arbejde for en udenlandsk virksomheds enhed i Danmark.

Afgrænsningen af, hvad der skal anses for personligt arbejde i tjenesteforhold, foretages efter de samme retningslinjer, som i skattelovgivningen i øvrigt, herunder [cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994](#) om personskatteloven, pkt. 3.1.1.1, jf. bl.a. TfS 1996,449H. Se også afsnit [C.C.1.2.1](#).

Der er ingen begrænsninger med hensyn til, hvilke personer, der kan anvende ordningen. Den gælder i alle brancher og for danskere såvel som udlændinge.

Periodemæssig afgrænsning

Ordningen kan anvendes i op til 7 år, som kan fordeles over en ubegrænset periode. Se KSL § 48 F, stk. 2, 1. pkt. Medarbejderen skal opfylde samtlige betingelser for ordningens anvendelse ved påbegyndelse af perioder med forskerbeskatning.

Dispensation fra kravet om minimumsløn under barselsorlov, jf. KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, medfører ikke forlængelse af den samlede 7 års periode for forskerskatteordningens anvendelse. Se også afsnit [C.F.6.1.4](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
R ▶ SKM2024.632.LS R ◀	▶ Sagen angik fortolkningen af ikrafttrædelsesbestemmelsen ved lovændringen i 2017 af den maksimale periode, hvor forskerskatteordningen i KSL §§ 48 E-F kunne anvendes.	

Den maksimale periode, hvor det var muligt at blive beskattet efter forskerskatteordningen, blev ændret i 2010 fra 36 måneder til 60 måneder. Af ikrafttrædelsesbestemmelsen til lovændringen fremgik det, at forlængelsen ikke fandt anvendelse for personer, som før udgangen af indkomståret 2013 var blevet beskattet med 25 eller 30 % i 36 måneder. Klageren blev beskattet med 25 % i perioden 2005-2008 og var derfor allerede på dette tidspunkt afskåret fra på ny at blive beskattet efter ordningen, da den i 2010 blev forlænget til 60 måneder.

Den maksimale periode, hvor det var muligt at blive beskattet efter forskerskatteordningen, blev på ny ændret i 2017 fra 60 måneder til 84 måneder. Af ikrafttrædelsesbestemmelsen til lovændringen i 2017 fremgik det, at personer, der inden den 1. januar 2018 havde været beskattet efter kildeskattelovens § 48 F, stk. 1, i sammenlagt 60 måneder, ikke på ny kunne vælge beskatning efter lovens §§ 48 E og F.

Landsskatteretten fandt, at ikrafttrædelsesbestemmelsen til lovændringen i 2017 skulle fortolkes i lyset af lovændringen i 2010, og at lovgiver ved ændringerne i både 2010 og 2017 havde til hensigt at afskære personer, som tidligere havde brugt den maksimale periode, fra at anvende ordningen i den yderligere periode, der blev indført ved lovændringerne. Fra indførelsen af ordningen i 1992 havde det således været hensigten, at den kun kunne anvendes én gang. Retten fandt på den baggrund, at forlængelsen ved lovændringen i 2017 af den periode, som forskerskatteordningen kunne anvendes, ikke fandt anvendelse for personer, der inden lovændringen havde været beskattet efter ordningen i en tidligere maksimumperiode. Landsskatteretten lagde vægt på, at det ikke fremgik af hverken ikrafttrædelsesbestemmelsen eller forarbejderne til lovændringen i 2017, at personer, der før 2010 havde været beskattet efter ordningen i 36 måneder og derfor mistede retten til yderligere beskatning efter ordningen ved lovændringen i 2010, genvandt retten til yderligere beskatning ved ændringen i 2017. Da klageren var blevet beskattet efter forskerskatteordningen fra den 9. maj 2005 til den 8. maj 2008, dvs. i alt 3 år, hvilket var den maksimale periode, som forskerskatteordningen kunne anvendes på daværende tidspunkt, var klageren ikke berettiget til på ny at blive beskattet efter forskerskatteordningen.

Landsskatteretten stadfæstede derfor Skattestyrelsens afgørelse. ◀

C.F.6.1.2 Medarbejderens skattepligt i forbindelse med påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen

Indhold

Dette afsnit handler om sammenhængen mellem skattepligtens indtræden og anvendelse af forskerskatteordningen.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Ophold i Danmark forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen
- Ophold i udlandet forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen
- Ny arbejdsgiver og fortsat anvendelse af forskerskatteordningen
- Hvis skattepligten ophører
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Der skal indtræde fuld skattepligt efter [KSL § 1](#) eller begrænset skattepligt af lønindkomst efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, i forbindelse med, at medarbejderen begynder at arbejde under anvendelse af forskerskatteordningen. Se [KSL § 48 E](#), stk. 1.

Se [SKM2023.163.SR](#), hvor Skatterådet bekræftede, at forskerskatteordningen kunne anvendes under forudsætning af opfyldelse af en række betingelser, herunder at der skulle indtræde dansk skattepligt i forbindelse med, at spørgeren påbegyndte arbejde under anvendelse af ordningen. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger kunne have to forskellige arbejdsgivere under forskerskatteordningen, hvis kontrakt nr. 2 startede senere end kontrakt nr. 1.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.1.2.2](#) om indtræden af fuld skattepligt
- [C.F.3.1.2](#) om begrænset skattepligt af lønindtægt.

Ophold i Danmark forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen

Det accepteres i praksis, at medarbejderen opholder sig i Danmark i en kortere periode før påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen med henblik på flytning og indretning af bolig, selv om der indtræder fuld skattepligt allerede ved opholdets start. Det er en forudsætning, at arbejdet påbegyndes i tilstrækkelig tidsmæssig sammenhæng med skattepligtens indtræden.

Efter gældende praksis accepteres ophold af en varighed på indtil en måned forud for ansættelsesforholdets påbegyndelse. Se bemærkningerne til § 1, nr. 3, i [lovforslag nr. 162/2007](#).

Hvis påbegyndelse af arbejdet under forskerskatteordningen udsættes på grund af udefra kommende begivenheder, kan en længere periode efter omstændighederne accepteres.

Se også [SKM2023.498.LSR](#), hvor Landsskatteretten fandt, at praksis vedrørende accept af et ophold af en varighed på indtil en måned forud for ansættelsesforholdets påbegyndelse forudsætter, at indrejsen til Danmark - og dermed indtræden af den fulde skattepligt til Danmark - sker, fordi skatteyderen forud for indrejsen til Danmark har fået ansættelse i Danmark, og ikke fordi skatteyderen - efter at være indrejst til Danmark - får ansættelse i Danmark.

Bemærk

Medarbejderen må ikke i denne periode have indkomst fra Danmark af den slags, som er nævnt i [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-27, eller stk. 2, om begrænset skattepligt af bl.a.

- lønindkomst
- indkomst fra erhverv med fast driftssted her i landet
- pensioner
- sociale ydelser mv.

Ophold i udlandet forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen

Det er muligt at anvende forskerskatteordningen, selv om der allerede består et ansættelsesforhold med arbejdsgiveren, inden medarbejderen begynder at arbejde under ordningen. Det er dog væsentligt at være opmærksom på, at der skal ske indtræden af fuld eller begrænset skattepligt i forbindelse med påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen. Dette skal ses i sammenhæng med betingelsen om, at medarbejderen ikke må have været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år forud for anvendelse af forskerskatteordningen.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.1.3](#) om medarbejderens skattepligt forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen.

Ny arbejdsgiver og fortsat anvendelse af forskerskatteordningen

Hvis medarbejderen er omfattet af forskerskatteordningen, er det muligt at skifte arbejde og fastholde anvendelse af ordningen, hvis medarbejderen tiltræder det nye arbejde senest en måned efter ophør af den tidligere stilling. Se [KSL § 48 F](#), stk. 2, 2. pkt.

Bemærk

De øvrige betingelser for at anvende ordningen skal være opfyldt, men medarbejderen behøver ikke at fraflytte Danmark i den mellemliggende periode på højst en måned.

► Bemærk [SKM2024.545.SR](#), hvor Skatterådet ikke kunne bekræfte, at Spørger kunne fortsætte med beskatning efter reglerne i KSL §§ 48 E-F efter udløb af en konkurrenceklausul på 12 måneder og ved påbegyndelse af arbejde hos en ny arbejdsgiver, H2, da Spørger fratrådte sin stilling hos H1 den 31. maj 2023 og først tiltrådte sin stilling hos H2 den 3. juni 2024. Spørger opfyldte derfor ikke betingelsen i KSL § 48 F, stk. 2, om at det nye ansættelsesforhold skal tiltrædes senest en måned efter ophør af den tidligere ansættelse. ◀

Hvis skattepligten ophører

Hvis medarbejderens skattepligt ophører, kan forskerskatteordningen ikke længere anvendes. Hvis medarbejderen ønsker at anvende en resterende periode under ordningen på et senere tidspunkt, skal samtlige betingelser være opfyldt.

Skattestyrelsen skal informeres om skattepligtsophør på 48E-postkasse@sktst.dk. Alle perioder på forskerskatteordningen skal registreres særskilt.

Skatterådet fandt, at medarbejdere i et dansk selskab, som i en periode blev udstationeret til Frankrig, ikke kunne forblive under forskerskatteordningen, hvis de hverken var fuldt eller begrænset skattepligtige til Danmark under udstationeringen. Se [SKM2012.753.SR](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2023.498.LSR	Landsskatteretten fandt, at klageren blev fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med sin indrejse til Danmark den 17. september 2020. Efter gældende praksis accepteres et ophold af en varighed på indtil en måned forud for ansættelsesforholdets påbegyndelse. Landsskatteretten fandt, at denne praksis forudsatte, at indrejsen til Danmark - og dermed indtræden af den fulde skattepligt til Danmark - skete, fordi skatteyderen forud for indrejsen til Danmark havde fået ansættelse i Danmark, og ikke fordi skatteyderen - efter at være indrejst til Danmark - fik ansættelse i Danmark. Klageren indrejste ikke til Danmark, fordi hun forud for indrejsen var blevet ansat i Danmark, men fordi hendes ægtefælle forud for indrejsen havde fået ansættelse i Danmark. Klageren søgte og fik først ansættelse hos H1 A/S, efter at hun indrejste til Danmark den 17. september 2020. Under disse omstændigheder fandt Landsskatteretten, at den i henhold til bemærkningerne til KSL § 48 E, stk. 3, i praksis skabte regel ikke omfattede klagerens situation, hvorefter det var uden betydning, hvorvidt Covid-pandemien havde haft indflydelse på starttidspunktet for klagerens ansættelse hos	

	H1 A/S. Da klageren således var fuldt skattepligtig til Danmark i 2 måneder forud for påbegyndelsen af sin ansættelse hos H1 A/S, opfyldte klageren ikke betingelsen i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, ved ansættelsen hos H1 A/S pr. 17. november 2020.	
SKM2018.64.LSR	Landsskatteretten fandt, at betingelserne i KSL §§ 48 E-F ikke var opfyldt for klageren, idet han allerede var i et ansættelsesforhold hos den udenlandske arbejdsgiver ved udstationeringen til arbejdsgiverens danske filial.	Se lov nr. 1432 af 05/12/2018 , som ændrer reglerne for så vidt angår arbejde for en udenlandsk virksomheds filial i Danmark.
Skatterådet		
SKM2024.545.S R ◀	► Spørger havde været ansat hos H1 siden den 25. november 2019, hvor hans løn blev beskattet efter reglerne i kildeskattelovens §§ 48 E-F (forskernskatteordningen). Som led i ansættelsen underskrev Spørger en konkurrenceklausul med en løbetid på 12 måneder. Den 28. marts 2023 underskrev Spørger en ansættelseskontrakt med H2. I den forbindelse opsagde Spørger sin ansættelse hos H1. Meningen var, at Spørger skulle påbegynde arbejdet hos H2 den 1. juni 2023 efter udløb af opsigelsesperioden hos H1. H1 gjorde imidlertid konkurrenceklausulen på 12 måneder gældende over for Spørger. Spørgers ansættelse hos H2 blev således først påbegyndt den 3. juni 2024. Der blev spurgt, om det løbende vederlag, som Spørger modtog fra den 3. måned og resten af klausulens løbetid, var omfattet af beskatning efter reglerne i kildeskattelovens §§ 48 E-F. Det kunne Skatterådet ikke bekræfte, idet det ikke er et vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der er omfattet af kildeskattelovens § 43, stk. 1, men en kompensation for at være begrænset i at påtage sig andet personligt arbejde i klausulperioden efter ansættelsesforholdet er ophørt. Der blev derudover spurgt, om Spørger kunne fortsætte med beskatning efter reglerne i kildeskattelovens §§ 48 E-F efter udløb af den omhandlede konkurrenceklausul og ved påbegyndelse af arbejde hos den nye arbejdsgiver, H2. Det kunne Skatterådet ikke bekræfte, da Spørger fratrådte sin stilling hos H1 den 31. maj 2023 og først tiltrådte sin stilling hos H2 den 3. juni 2024. Spørger opfyldte derfor ikke betingelsen i kildeskattelovens § 48 F, stk. 2, om at det nye ansættelsesforhold skal tiltrædes senest en måned efter ophør af den tidligere ansættelse. ◀	
SKM2023.163.SR	Spørger påtænkte at anvende forskernskatteordningen i forbindelse med, at han ville flytte tilbage til Danmark pr. 1. september 2023 eller senere, hvor han ville opfylde kravet om ikke at have været fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark i 10 år. Kravet om minimumsløn på mindst 72.500 kr. pr. måned i 2023 ville være opfyldt. Skatterådet bekræftede, at forskernskatteordningen kunne anvendes under forudsætning af opfyldelse af en række betingelser, herunder at der skulle indtræde dansk skattepligt i forbindelse med, at spørgeren påbegyndte arbejde under anvendelse af ordningen . Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger kunne have to forskellige arbejdsgivere under forskernskatteordningen, hvis kontrakt nr. 2 startede senere	

	end kontrakt nr. 1. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne have et sideløbende ansættelsesforhold, hvor lønnen var almindelig indkomstskattepligtig, og hvor der blev givet fradrag for de udgifter, der relaterede sig til dette ansættelsesforhold. Udgifter, der knyttede sig til ansættelsen under forskerskatteordningen, kunne ikke fratrækkes i skattepligtig almindelig indkomst. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerens ægtefælle kunne udnytte fradrag, som spørger ikke selv kunne udnytte i almindelig skattepligtig indkomst.	
<u>SKM2020.58.SR</u>	Spørgerne ønskede at foretage en omstrukturering, således at opgaver hos det danske selskab, herunder ansættelsesforholdet med medarbejderen flyttedes til det svenske moderselskab. Spørgerne ønskede samtidig, at medarbejderen kunne fortsætte med at være omfattet af forskerskatteordningen. Skatterådet bekræftede, at omstruktureringen ville kunne gennemføres, samtidig med at medarbejderen fortsat kunne være omfattet af forskerskatteordningen.	
<u>SKM2012.753.SR</u>	Skatterådet fandt, at en medarbejder under og efter en udstationeringsperiode til Frankrig kunne være omfattet af forskerskatteordningen, hvis medarbejderen var fuldt skattepligtig til Danmark. KSL § 48 E, stk. 2, fandt ikke anvendelse, da Danmark ikke har nogen DBO med Frankrig. Der kunne gives lempelse efter LL § 33 for fransk skat af lønindkomsten. Hvis medarbejderen hverken var fuldt eller begrænset skattepligtig af lønindkomsten under udstationeringen, kunne forskerskatteordningen ikke anvendes. Hvis medarbejderen efter ophør af fuld dansk skattepligt arbejdede mindst 1-2 dage hver måned, ville medarbejderen være begrænset skattepligtig af en tilsvarende del af lønindkomsten, som ville kunne beskattes under forskerskatteordningen.	

C.F.6.1.3 Medarbejderens skattepligt forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen

Indhold

Dette afsnit handler om, hvornår tidligere perioder med skattepligt til Danmark medfører, at en medarbejder ikke kan anvende forskerskatteordningen.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel
- Undtagelse - tidligere perioder under forskerskatteordningen
- Undtagelse - begrænset skattepligt af vederlag optjent i ansættelsesperiode under forskerskatteordningen
- Undtagelse - ophold forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen
- Undtagelse - ny arbejdsgiver og fortsat anvendelse af forskerskatteordningen
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Hovedregel

Medarbejderen må ikke inden for de **seneste 10 år** forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen have været

- fuldt skattepligtig efter [KSL § 1](#), eller
- begrænset skattepligtig efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-27, eller stk. 2, af bl.a.
- lønindkomst for arbejde udført her i landet, herunder skattepligtige personalegoder, vederlag i form af aktier, tegnings- og køberetter til aktier, vederlag for konkurrenceklausuler, fratrædelsesgodtgørelser og lignende samt lønindkomst for arbejde udført om bord på skib eller fly med hjemsted her i landet
- bestyrelses honorar mv.
- indkomst fra erhverv med fast driftssted her i landet
- pensioner, sociale ydelser mv.

Se [KSL § 48 E](#), stk. 3, nr. 1.

Landsskatteretten fandt i en sag, der omhandlede KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, at en skatteyder ikke kunne anses at opfylde de objektive betingelser for anvendelse af forskerskatteordningen, idet han inden for de sidste 10 år forud for sin ansættelse pr. 1. oktober 2017 havde været registreret som fuldt skattepligtig til Danmark. Der kunne ikke foretages en realitetsbehandling af skatteyderens skatteansættelser for 2008-2010, idet Landsskatteretten ved en afgørelse af samme dato havde stadfæstet Skattestyrelsens afslag på ekstraordinær genoptagelse. De foreliggende skatteansættelser/årsopgørelser skulle derfor lægges til grund ved afgørelsen. Afgørelsen er indbragt for domstolene. Se [SKM2020.407.LSR](#).

Se også [SKM2024.148.HR](#), der angik, om en person, A, kunne anvende forskerskatteordningen i KSL §§ 48 E-F i forbindelse med, at han i 2016 flyttede tilbage til Danmark. A var den 1. januar 2005 flyttet fra Danmark til Y1-land for at arbejde der. Han anmeldte i den forbindelse sin flytning til folkeregisteret, og det blev heri registreret, at han var udrejst den 1. januar 2005. Spørgsmålet var nærmere, om han opfyldte betingelsen i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, hvorefter den pågældende ikke inden for de seneste 10 år forud for sin ansættelse (tjenesteforholdet) må have været skattepligtig til Danmark efter bl.a. KSL § 1.

Højesteret lagde til grund, at A ikke rettede henvendelse til de kommunale skattemyndigheder om flytningen til Y1-land eller om, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. Han rettede heller ikke henvendelse til skattemyndighederne med oplysninger, der gjorde det muligt for dem at foretage en afsluttende ansættelse. A sørgede således ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et ophør af den fulde skattepligt til Danmark. Han var derfor i SKATs systemer fortsat registreret som fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2006-2010, og i overensstemmelse med denne registrering blev der udsendt årsopgørelser til ham for indkomstårene 2006-2010, hvor han var skatteansat som fuldt skattepligtig til Danmark.

Højesteret fandt, at årsopgørelserne for 2006-2010 var gyldige forvaltningsafgørelser, som måtte lægges til grund, når det skulle afgøres, om A "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1. Højesteret fastslog herefter, at A ved sin ansættelse i X Kommune den 1. august 2016 ikke opfyldte 10 års-betingelsen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, idet A de seneste 10 år forud for den 1. august 2016 havde været skattepligtig til Danmark.

Sagen angik endvidere, om A i medfør af SFL § 27, stk. 1, nr. 8, havde krav på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2006-2010. Højesteret fastslog, at det ikke beroede på en fejl fra skattemyndighedernes side, at A i indkomstårene 2006-2010 fortsat blev ansat som fuldt skattepligtig til Danmark. Der forelå derfor ikke særlige omstændigheder, der kunne begrunde, at skatteansættelserne for 2006-2010 kunne genoptages efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8. På den baggrund fik Skatteministeriet medhold. Se også [SKM2024.149.HR](#).

Undtagelse - tidligere perioder under forskerskatteordningen

Hvis medarbejderen har anvendt forskerskatteordningen under tidligere perioder med skattepligt til Danmark, indgår disse perioder ikke ved vurderingen af, om 10-års reglen er opfyldt. Se [KSL §](#)

[48 F](#), stk. 2, 3. pkt. Det gælder dog kun, hvis medarbejderens skattepligt til Danmark ophørte samtidig med ophør af arbejde under ordningen.

Barselsorlov

En medarbejder kan fortsat være under forskerskatteordningen i en periode, hvor vedkommende ikke opfylder vederlagskravet, når dette skyldes, at medarbejderen har barselsorlov. Efter barselsorloven kan medarbejderen fortsætte sit arbejde hos den danske arbejdsgiver og derved anvende en resterende periode under ordningen. En periode, hvor der ses bort fra vederlagskravet, vil dermed ikke medføre en tilsvarende forlængelse af ordningen, som stadig maksimalt er 7 år.

Såfremt medarbejderen senere ønsker at påbegynde et nyt ansættelsesforhold med en ny dansk arbejdsgiver, eller hvis medarbejderens skattepligt ophører, og vedkommende senere ønsker at anvende en resterende periode under ordningen, skal medarbejderen opfylde alle betingelser på ny. Ved at lade perioden under ordningen fortsætte under barsel undgås, at medarbejderen ikke kan opfylde kravet om, at vedkommende ikke må have været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år, jf. [KSL § 48 E](#), stk. 3, nr. 1. Det skyldes, at der ifølge [KSL § 48 F](#), stk. 2, 3. pkt., ses bort fra medarbejderens skattepligt i perioder, hvor medarbejderen tidligere har anvendt forskerskatteordningen. Se bemærkningerne til § 1, nr. 4 i [Lovforslag nr. 30/2018](#) til lov nr. 1432 af 05/12/2018.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.1.4](#) Krav om minimumsløn - Barselsorlov

Undtagelse - begrænset skattepligt af vederlag optjent i ansættelsesperiode under forskerskatteordningen

Ved [lov nr. 1432 af 05/12/2018](#) § 1, nr. 4, er der vedtaget en ændring, således at personer, som tidligere har været omfattet af forskerskatteordningen, anses for at opfylde betingelsen i [KSL § 48 E](#), stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, af vederlag, der er udbetalt på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskattning under forskerskatteordningen. Se [KSL § 48 E](#), stk. 6.

Undtagelse - ophold forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen

Se afsnit [C.F.6.1.2](#).

Undtagelse - ny arbejdsgiver og fortsat anvendelse af forskerskatteordningen

Se afsnit [C.F.6.1.2](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.6.3.3](#) om godkendte forskere, der kan anvende forskerskatteordningen, selv om de har modtaget løn for gæsteundervisning i 10-års perioden forud for ansættelsen.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2024.149.HR	A flyttede den 23. april 2007 fra Danmark til Y1-land for at arbejde der. Hans udrejse blev registreret i folkeregisteret. Sagen angik, om A kunne anvende forskerskatteordningen i KSL §§ 48 E-F i forbindelse med, at han i 2017 flyttede til Danmark. Spørgsmålet var nærmere, om han opfyldt	Tidligere instans SKM2022.528.ØLR

betingelsen i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, hvorefter den pågældende ikke inden for de seneste 10 år forud for sin ansættelse (tjenesteforholdet) har været skattepligtig til Danmark efter bl.a. KSL § 1.

Højesteret lagde til grund, at A ikke rettede henvendelse til skatteforvaltningen om flytningen til Y1-land eller om, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. Han rettede heller ikke henvendelse til skattemyndighederne med oplysninger, der gjorde det muligt for dem at foretage en afsluttende ansættelse.

A sørgede således ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et ophør af den fulde skattepligt til Danmark. Han var derfor i SKATs systemer fortsat registreret som fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2007-2010, og i overensstemmelse med registreringen blev der udsendt årsopgørelser til ham for indkomstårene 2007-2010, hvor han var skatteansat som fuldt skattepligtig til Danmark.

Højesteret fandt, at årsopgørelserne for 2007-2010 var gyldige forvaltningsafgørelser, som måtte lægges til grund, når det skulle afgøres, om A "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1. Højesteret fastslog herefter, at A ved sin ansættelse hos X A/S den 4. oktober 2017 ikke opfyldte 10-års betingelsen i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, idet A de seneste 10 år forud for den 4. oktober 2017 havde været skattepligtig til Danmark.

SKM2024.148.HR

A flyttede den 1. januar 2005 fra Danmark til Y1-land for at arbejde der. Han anmeldte sin flytning til folkeregisteret, og det blev heri registreret, at han var udrejst den 1. januar 2005.

Sagen angik, om A kunne anvende forskerskatteordningen i KSL §§ 48 E-F i forbindelse med, at han i 2016 flyttede til Danmark. Spørgsmålet var nærmere, om han opfyldt betingelsen i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, hvorefter den pågældende ikke inden for de seneste 10 år forud for sin ansættelse (tjenesteforholdet) har været skattepligtig til Danmark efter bl.a. kildeskattelovens § 1. Højesteret lagde til grund, at A ikke rettede henvendelse til de kommunale skattemyndigheder om flytningen til Y1-land eller om, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. Han rettede heller ikke henvendelse til skattemyndighederne med oplysninger, der gjorde det muligt for dem at foretage en afsluttende ansættelse. A sørgede således ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et ophør af den fulde skattepligt til Danmark. Han var derfor i SKATs

Tidligere instans:
SKM2022.615.ØLR

systemer fortsat registreret som fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2006-2010, og i overensstemmelse med denne registrering blev der udsendt årsopgørelser til ham for indkomstårene 2006-2010, hvor han var skatteansat som fuldt skattepligtig til Danmark.

Højesteret fandt, at årsopgørelserne for 2006-2010 var gyldige forvaltningsafgørelser, som måtte lægges til grund, når det skulle afgøres, om A "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1. Højesteret fastslog herefter, at A ved sin ansættelse i X Kommune den 1. august 2016 ikke opfyldte 10 årsbetingelsen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, idet A de seneste 10 år forud for den 1. august 2016 havde været skattepligtig til Danmark.

Sagen angik endvidere, om A i medfør af SFL § 27, stk. 1, nr. 8, havde krav på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2006-2010. Højesteret fastslog, at det ikke beroede på en fejl fra skattemyndighedernes side, at A i indkomstårene 2006-2010 fortsat blev ansat som fuldt skattepligtig til Danmark. Der forelå derfor ikke særlige omstændigheder, der kunne begrunde, at skatteansættelserne for 2006-2010 kunne genoptages efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8.

På den baggrund fik Skatteministeriet medhold.

Landsretsdomme

SKM2022.441.ØLR

I forbindelse med, at appellant i 2018 flyttede til Danmark og opnåede ansættelse ved en dansk virksomhed, ansøgte han om beskatning efter forskerskatteordningen, jf. KSL §§ 48 E-F.

Appellant, der er Y2-landsk statsborger, havde tidligere været fuldt skattepligtig til Danmark fra 1999. Han oplyste, at han var fraflyttet til Y2-land i 2002, men han havde ikke meldt flytning og var derfor fortsat registreret som fuldt skattepligtig til og med indkomståret 2011, indtil der skete en automatiseret afregistrering af personer, som modtog grøn check, men ikke havde øvrig indkomst.

Skattestyrelsen traf afgørelse om, at han ikke kunne anvende ordningen, fordi han inden for 10 år forud for ansættelsen (i 2008-2011) havde været skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, jf. KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1. Denne afgørelse blev ikke påklaget til Skatteankestyrelsen.

Appellant anmodede om genoptagelse for indkomstårene 2008-2011, således at han ikke var fuldt skattepligtig for disse indkomstår 10 år forud for ansættelsen i 2018. Skattestyrelsen fandt, at der ikke kunne ske ekstraordinær genoptagelse, jf. SFL

Tidligere instans
SKM2021.186.BR

	§ 27, stk. 1, nr. 8, jf. stk. 2, og denne afgørelse blev stadfæstet af Landsskatteretten. Landsretten stadfæstede byrettens dom om, at der ikke forelå sådanne særlige omstændigheder, at skatteansættelsen kunne genoptages ekstraordinært, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 8. Landsretten henviste herved til appellantens manglende anmeldelse af flytning.	
Byretsdomme		
Landsskatteretten		
<u>SKM2020.407.LSR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt klageren kunne opfylde betingelserne i KSL § 48 E, for at blive beskattet efter reglerne i KSL § 48 F. Det måtte lægges til grund, at klageren i SKATs systemer var registreret som fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2008-2010 af renteindtægter, og at han modtog grøn check på 1.300 kr. i 2010. Klageren havde således været registreret som fuldt skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen pr. 1. oktober 2017, ligesom der var udsendt årsopgørelser i overensstemmelser hermed. Efter de foreliggende og ikke påklagede skatteansættelser for indkomstårene 2008 til 2010 var klageren således skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 i indkomstårene 2008, 2009 og 2010. I overensstemmelse med praksis kunne klageren således ikke anses at opfylde de objektive betingelser i KSL § 48 E. Ved klagerens ansættelse hos H1 den 27. september 2017 opfyldte han derfor ikke kravet i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1. Landsskatteretten stadfæstede samtidig i en anden afgørelse - <u>SKM2020.408.LSR</u> - Skattestyrelsens afslag på ekstraordinær genoptagelse, hvorfor de foreliggende skatteansættelser/årsopgørelser måtte lægges til grund ved afgørelsen. Landsskatteretten stadfæstede herefter Skattestyrelsens afgørelse.	Afgørelsen er indbragt for domstolene
<u>SKM2020.87.LSR</u>	Sagen drejede sig om forskerskatteordningen i KSL §§ 48 E-F. Klageren ansøgte Skattestyrelsen om beskatning efter forskerskatteordningen i KSL §§ 48 E-F for sin fremtidige ansættelse i Danmark. Klageren fik afslag herpå, idet Skattestyrelsen henviste til, at klageren var registreret som begrænset skattepligtig til Danmark af en lønudbetaling i indkomståret 2008, som lå inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen. I klagesagen henviste klageren til, at det var en fejl, at han var registreret som begrænset skattepligtig til Danmark i indkomståret 2008, idet lønudbetalingen retteligt skulle periodiseres til beskatning i indkomståret 2006, som lå mere end 10 år forud for ansættelsen. Heri fik klageren ikke medhold. Landsskatteretten fandt, at klageren efter den gældende skatteansættelse for indkomståret 2008 var begrænset skattepligtig til Danmark, og at klageren derfor ikke var berettiget til at anvende forskerskatteordningen. Landsskatteretten lagde herved vægt på de faktiske forhold, hvorefter SKAT foretog en skatteansættelse for indkomståret 2008, som klageren ikke påklagede, og hvorefter klageren	

	først 6 år efter SKATs afgørelse af klagerens skatteansættelse for indkomståret 2008 - og umiddelbart forud for indgivelsen af ansøgningen om beskatning efter forskerskatteordningen - anmodede om ekstraordinær genoptagelse af indkomståret 2008, hvilket efterfølgende afslag klageren heller ikke påklagede.	
<u>SKM2009.72.LSR</u>	Forskerskatteordningen kunne ikke anvendes af en skatteyder, der forud for ansættelsen havde været begrænset skattepligtig som kommanditist i to kommanditselskaber, der var indregistrerede i og blev administreret fra kontorer i Danmark.	Afgørelsen er truffet efter dagældende regel, hvorefter skatteyderen ikke måtte have været skattepligtig 3 år forud for ansættelsen. Fra og med indkomståret 2011 gælder reglen i 10 år forud for ansættelsen.
Skatterådet		
<u>SKM2022.223.SR</u>	Spørger påtænkte at tiltræde en stilling i Danmark pr. 1. februar 2022 eller senere i 2022. Spørger havde tidligere arbejdet i Danmark, hvor hans seneste bonus skete i januar 2012. Spørger ønskede i den forbindelse at få bekræftet, hvorvidt han opfyldte 10-års reglen i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, vedrørende forskerskatteordningen. Henset til ordlyden i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, og lovforslag nr. 162 af 28/03/2008, hvorefter det fulgte, at den skattepligtige ikke inden for de <i>seneste 10 år forud for ansættelsesforholdets påbegyndelse</i> måtte have været skattepligtig, kunne Skatterådet bekræfte, at Spørger opfyldte 10-års reglen.	
<u>SKM2021.206.SR</u>	Det var efter en ændring i spørgerens ansættelsesforhold i Luxembourg blevet muligt for spørgeren at udføre sit arbejde med udgangspunkt i Danmark. I den forbindelse ønskede spørgeren at anvende forskerskatteordningen. Det var meningen, at spørgeren skulle flytte til Danmark, hvor spørgeren ville komme til at bo i den ejendom, som han ejer sammen med sin ægtefælle, som allerede bor her i landet. Det var meningen, at spørgerens nuværende arbejdsgiver skulle oprette et datterselskab i Danmark, hvortil spørgerens ansættelsesforhold skulle overføres. Eneste ansatte i datterselskabet ville formentlig blive spørgeren. Spørgeren havde i COVID-perioden (9. marts 2020 - 30. juni 2020) opholdt sig i Danmark i perioden 13. marts 2020 - 28. juni 2020, hvilket førte til, at spørgerens fulde danske skattepligt var indtrådt. Spørgeren ville i den forbindelse anvende den midlertidige valgfri ordning, der gælder vedrørende indtræden af fuld dansk skattepligt, som følge af et ophold i Danmark i Covid-19 perioden, jf. lov nr. 871 af 14. juni 2020. Når spørgeren valgte at anvende denne midlertidige ordning, indtrådte den fulde danske skattepligt dermed ikke for spørgeren uanset det	

	nævnte ophold i Danmark. Valget af den midlertidige ordning medfører i stedet begrænset skattepligt. Der er tale om en udvidet begrænset skattepligt, som er indført i tilknytning til den midlertidige ordning, jf. lov nr. 871 af 14. juni 2020. Spørgerens arbejde for sin udenlandske arbejdsgiver, mens han opholdt sig i Danmark indenfor Covid-19 perioden, var omfattet af reglen om udvidet begrænset skattepligt. Som led i opfyldelsen af betingelserne for at anvende forskerskatteordningen, skal spørgeren indtræde i dansk fuld eller begrænset skattepligt i forbindelse med påbegyndelse af et arbejde i Danmark under forskerskatteordningen. Dertil kommer, at spørgeren ikke må have været fuldt eller begrænset skattepligtig inden for en periode af 10 år forud for påbegyndelse af et arbejde under forskerskatteordningen. Spørgeren var allerede inden oprettelsen af et selskab i Danmark, inden overførsel af spørgerens ansættelsesforhold til dette selskab og inden flytning af arbejdsstedet til Danmark med det formål at anvende forskerskatteordningen blevet omfattet af dansk skattepligt. Skatterådet svarede derfor, at spørgeren ikke opfyldte alle betingelserne for at anvende forskerskatteordningen.	
<u>SKM2019.246.SR</u>	Spørger ønsker at anvende forskerskatteordningen i forbindelse med en påtænkt flytning til Danmark. Han arvede 50% af en dansk udlejningsejendom i 2016, og han påtænker at erhverve en helårsbolig i Danmark, som udlejes, indtil han flytter hertil. Spørgers fulde skattepligt ophørte i 2005, men han blev fejlagtigt registreret som fuldt skattepligtig til Danmark i perioden 2007-2010. Skatterådet fandt, at spørger opfylder betingelsen om ikke at have været skattepligtig til Danmark i henhold til KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, de seneste 10 år forud for den påtænkte ansættelse i Danmark. Skatterådet lagde vægt på, at spørger ikke har haft bopæl i Danmark siden 2005, at skatteforvaltningen foretog en ligningsmæssig behandling af spørgerens ophør af fuld skattepligt i 2005, og at der ikke efterfølgende er registreret ændringer i spørgerens forhold af betydning for anvendelse af forskerskatteordningen.	Bemærk at Landsskatteretten i en lignen sag (<u>SKM2020.407.LSR</u>) er kommet til et andet resultat. Sagen er indbragt for domstolene. Se endvidere <u>SKM2024.148.HR</u> og <u>SKM2024.149.HR</u>.

C.F.6.1.4 Krav om minimumsløn

Indhold

Dette afsnit handler om, at det er en betingelse for at kunne anvende forskerskatteordningen, at den gennemsnitlige månedsløn udgør mindst ► **78.000 kr. i 2025** (75.100 kr. i 2024) ◀ + bidrag til ATP. Se [KSL § 48 E](#), stk. 3, nr. 3.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Beskrivelse af minimumslønnen
- Gennemsnitlig månedsløn
- Barselsorlov
- Bonus
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Medarbejderen skal have indgået en ansættelseskontrakt med arbejdsgiveren, som berettiger medarbejderen til en løn, der udgør mindst ► 78.000 kr. (2025) ◀ pr. måned før fradrag af AM-bidrag og eventuelle obligatoriske udenlandske sociale bidrag. Derudover skal lønnen dække bidrag til ATP.

Ansættelsesvilkårene kan være fastsat enten i en lokalkontrakt direkte med en dansk arbejdsgiver eller i en udstationeringskontrakt med en udenlandsk virksomhed om arbejde for en dansk enhed i koncernen.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.1.5](#) om arbejdsgiverens skattepligt.

Se også

- beregning af bidrag til ATP på www.atp.dk
- minimumslønnens størrelse på [Skatteministeriets hjemmeside](#).

Beskrivelse af minimumslønnen

Ud over beløbsstørrelsen gælder det, at minimumslønnen skal være

- A-indkomst i penge eller
- personalegoder omfattet af [LL § 16](#), der er A-indkomst
- opfyldt som et gennemsnit inden for samme kalenderår
- sikret medarbejderen som en gennemsnitlig månedsløn i henhold til ansættelseskontrakten.

Bemærk

Fri kost og logi indgår ikke i minimumslønnen. Se bemærkningerne i [Lovforslag nr. 158/1991](#).

Bemærk

Indbetalinger til en arbejdsgiveradministreret pensionsordning omfattet af bortseelsesret efter [PBL § 19](#) medregnes ikke i A-indkomsten og dermed ikke i vurderingen af, om kravet om minimumsløn er opfyldt.

Den del af arbejdsgiverens indbetaling af præmier til gruppelivsforsikring som nævnt i [PBL § 56](#), stk. 5, der er en integreret del af en bortseelsesberettiget pensionsordning, er heller ikke A-indkomst. Se [KSL § 43](#), stk. 1, 2. pkt. Arbejdsgiverens betaling af disse præmier er B-indkomst, og medregnes til den skattepligtige almindelige indkomst.

Arbejdsgiverens indbetalinger til fx en pensionsordning omfattet af [PBL § 53 A](#) eller en udenlandsk pensionsordning, der ikke er godkendt efter [PBL § 15 C](#) eller [PBL § 15 D](#), samt

præmier til aldersforsikring, aldersopsparing og supplerende engangssum er A-indkomst og behandles på samme måde som almindelig løn.

Se også

Se også afsnit [C.A.10.2.6.3.2](#) om arbejdsgiveradministreret aldersforsikring og aldersopsparing.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.2.3](#) om opgørelse af skattepligtig almindelig indkomst.

Bemærk

Indbetalinger fra arbejdsgiveren til et medarbejderinvesteringsselskab, som ikke overstiger beløbsgrænsen på 30.000 kr. i [LL § 7 N](#) i kalenderåret, medregnes ikke i A-indkomsten og dermed ikke i vurderingen af, om kravet om minimumsløn er opfyldt. Se [KSL § 43](#), stk. 1, 3. pkt.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.2.1](#) om hvilke personalegoder, der er A-indkomst.

Gennemsnitlig månedsløn

Hvis kravet om en gennemsnitlig minimumsløn er opfyldt efter ansættelseskontrakten for kalenderåret som helhed, er det muligt at aftale en lavere aflønning i fx en ferieperiode. Medarbejderen kan også have en måned uden løn, hvis lønnen i de øvrige måneder er så høj, at minimumslønnen samlet set er opfyldt inden for kalenderåret. Se bemærkningerne i [Lovforslag nr. 162/2007](#).

Kravet om minimumsløn skal være opfyldt i henhold til medarbejderens ansættelseskontrakt, hvad enten der er tale om en lokalkontrakt eller en udstationeringskontrakt, og lønudgiften til medarbejderen skal bæres af den danske arbejdsgiver/enhed, som løbende har pligt til at afregne danske skatter i henhold til [KSL § 46](#). Se også [SKM2019.525.LSR](#).

Landsretten fandt ved dom af 22. december 2021, at der ikke efter bestemmelsens ordlyd eller forarbejder og ej heller i lyset af tilblivelseshistorien og formålet med forskerskatteordningen er grundlag for at indfortolke et krav om, at ændringer i vederlaget i en ansættelseskontrakt for personer, der har været omfattet af forskerskatteordningen, skal foretages inden kalenderårets begyndelse, for at betingelsen i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, er opfyldt. Da ændringerne i sagsøgte vederlag skete ved ansættelseskontrakten marts 2017 og dermed i det igangværende kalenderår, tog Landsretten sagsøgte påstand om frifindelse til følge. Se [SKM2022.33.ØLR](#).

Dommen er udtryk for en praksisændring, der medfører, at det accepteres, at der i løbet af et igangværende kalenderår indgås aftale om en ændring af vederlaget efter KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, med det formål, at det sikres, at vederlagskravet for det igangværende kalenderår bliver opfyldt. Vederlagskravet reguleres årligt efter PSL § 20. Praksisændringen vedrører året efter indtræden i forskerskatteordningen og efterfølgende år, hvor der er tale om ændring af vederlaget som følge af den årlige regulering af vederlagskravet.

Praksisændringen medfører således, at der ikke længere er krav om, at en arbejdsgiver og nøglemedarbejder på et tidspunkt forud for påbegyndelsen af et kalenderår har aftalt, hvad vederlaget for kalenderåret skal være med henblik på at sikre, at det aktuelle gennemsnitlige minimumsvederlag efter KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, fortsat opfyldes. Der er således ikke krav om, at der forud for påbegyndelsen af kalenderåret foreligger dokumentation på, at det aktuelle vederlagskrav for det kommende kalenderår vil være opfyldt.

Som følge af praksisændringen vil det derfor være muligt, at man i løbet af et igangværende kalenderår aftaler en ændring af vederlaget efter KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, med det formål, at man sikrer, at det gennemsnitlige minimumskrav til vederlaget for det igangværende kalenderår bliver opfyldt.

Praksisændringen medfører imidlertid ikke en ændring i, at vederlaget fortsat skal være sikret som et garanteret gennemsnitligt minimumsvederlag i henhold til ansættelseskontrakten eller udstationeringskontrakten. Er det aktuelle gennemsnitlige minimumskrav til vederlaget ikke opfyldt, vil det således stadig ikke være muligt at udbetale en bonus ved udgangen af året for at sikre, at vederlagskravet efter KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, opfyldes.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.1.5](#) om arbejdsgiverens skattepligt.

Barselsorlov

Med virkning fra 1. januar 2019 ses der ved opgørelsen af minimumslønnen bort fra perioder med barselsorlov. Se [lov nr. 1432 af 05/12/2018](#) § 1, nr. 3. Medarbejderen vil blive anset for at være omfattet af forskerskatteordningen i en periode, hvor vedkommende ikke opfylder kravet om minimumsløn, når dette skyldes, at medarbejderen har orlov med nedsat eller ingen løn som følge af barsel. Dispensation fra kravet om minimumsløn medfører ikke forlængelse af den samlede 7 års periode for forskerskatteordningens anvendelse.

I tilfælde af at medarbejderen i orlovsperioden modtager barselsdagpenge eller lignende, skal sådant vederlag beskattes efter de almindelige regler.

Barselsorlov med barselsdagpenge er inddelt i fire forskellige typer orlov: graviditetsorlov, barselsorlov, fædreorlov og forældreorlov.

Bonus

Hvis kravet om minimumsløn ikke er opfyldt efter ansættelseskontrakten, kan medarbejderen ikke anvende ordningen, selv om arbejdsgiveren fx udbetaler en bonus ved udgangen af året, som bringer den gennemsnitlige månedsløn op over minimumsgrænsen.

Løbende retserhvervelse til bonus

Hvis medarbejderen efter kontrakten erhverver ret til en beløbsmæssigt fastsat bonus i løbet af kalenderåret, kan beløbet medregnes til minimumslønnen. Se [SKM2011.414.BR](#) sammenholdt med nugældende formulering af bestemmelsen.

Efterfølgende retserhvervelse af bonus

Hvis medarbejderen erhverver ret til bonus, efter at medarbejderen er udtrådt af forskerskatteordningen, er beløbet ikke omfattet af forskerbeskatningen.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en bonus kunne beskattes i henhold til KSL §§ 48 E-F, når bonussen blev retserhvervet efter udløbet af perioden, hvor spørgeren var omfattet af KSL §§ 48 E-F. Se [SKM2018.439.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.6.1.3](#) om medarbejderens skattepligt forud for påbegyndelse af arbejde under forskerskatteordningen.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.3.2](#) om godkendte forskere, der ikke skal opfylde kravet om minimumsløn.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
-----------	----------------------	------------------------

<u>SKM2022.33.ØLR</u>	Sagsøgte indgik i september 2016 en ansættelseskontrakt, hvoraf det fremgik, at sagsøgte månedsløn udgjorde 62.500 kr. Sagsøgte arbejdsgeber indsendte i oktober 2016 en anmodning til SKAT om beskatning i henhold til KSL §§ 48 E-F (forskerskatteordningen). SKAT meddelte i februar 2017, at sagsøgte kunne registreres under forskerskatteordningen fra ansættelsens begyndelse og frem til den 31. december 2016, men at hun ikke efter den 1. januar 2017 opfyldte vederlagskravet i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, som i 2017 var reguleret til 63.700 kr. pr. måned Parterne indgik i marts 2017 en ny ansættelseskontrakt, hvorefter lønnen var ændret til 63.700 kr. pr. måned, men SKAT traf afgørelse om, at sagsøgte ikke fra den 1. januar 2017 opfyldte betingelserne for beskatning under forskerskatteordningen, fordi ændringen af lønnen først var aftalt i det igangværende kalenderår og ikke forud for kalenderåret. Sagsøgte påklagede afgørelsen til Landsskatteretten, som gav sagsøgte medhold. Landsskatteretten udtalte herved, at det hverken af ordlyden af KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, eller af lovforarbejderne fremgår, at det er et krav, at vederlagskravet i henhold til ansættelseskontrakten skal være opfyldt på tidspunktet for begyndelsen af ansættelsesforholdet eller det pågældende kalenderår. Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, og sagen blev henvist til landsretten i 1. instans, jf. retsplejelovens § 226, stk. 1. Landsretten fandt, at der ikke efter bestemmelsens ordlyd eller forarbejder og ej heller i lyset af tilblivelseshistorien og formålet med forskerskatteordningen er grundlag for at indfortolke et krav om, at ændringer i vederlaget i en ansættelseskontrakt for personer, der har været omfattet af forskerskatteordningen, skal foretages inden kalenderårets begyndelse, for at betingelsen i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, er opfyldt. Da ændringerne i sagsøgte vederlag skete ved ansættelseskontrakten marts 2017 og dermed i det igangværende kalenderår, tog landsretten sagsøgte påstand om frifindelse til følge.	Tidligere instans: <u>SKM2019.644.LSR</u>
<u>SKM2013.751.ØLR</u>	Landsretten stadfæstede byrettens dom, hvorefter arbejdsgivers betaling af boligudgifter og udgift til en cykel ikke skulle medregnes ved opgørelse af, om vederlagskravet var opfyldt. Retten fandt, at der i realiteten var tale om, at sagsøgeren havde fået stillet bolig og cykel til rådighed af arbejdsgiveren. Da vederlag i form af frit logi og naturalieydelser ifølge forarbejderne til loven ikke indgår i beregningen af, om vederlagskravet er opfyldt fandt retten, at værdien af boligudgifterne samt udgiften til cykel ikke skulle medregnes ved opgørelsen af vederlaget. Retten fandt endvidere, at der ikke var	Sagen vedrører det tidligere gældende krav om, at vederlagskravet skulle opfyldes hver måned.

	grundlag for at lade skyldigt AM-bidrag indgå i beregningen af, om vederlagskravet var opfyldt. Skatteministeriet blev herefter i det hele frifundet.	
<u>SKM2011.414.BR</u>	Medarbejderen ansås for løbende at have optjent ret til en garanteret minimumsbonus , som betød, at den månedlige løn opfyldte kravet om minimumsløn. Det var uden betydning, at bonussen først blev udbetalt året efter.	Vedrører indkomståre 2006.
Landsskatteretten		
<u>SKM2022.24.LSR</u>	Klageren opfyldte ifølge sin ansættelseskontrakt ikke vederlagskravet i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, for at blive omfattet af forskerskatteordningen. Landsskatteretten fandt, at klageren ikke havde dokumenteret sin påstand om, at der på tidspunktet for ansættelsens begyndelse var indgået en mundtlig aftale om, at klagerens løn til enhver tid skulle opfylde vederlagskravet. Retten henviste til, at lønnen ikke fremgik af ansættelseskontrakten eller tillæg hertil dateret i de pågældende indkomstår. Endvidere henviste retten til, at den faktisk udbetalte løn ikke opfyldte vederlagskravet, og at efterregulering først skete efter, at Skattestyrelsen havde meddelt, at opfyldelsen af vederlagskravet ville blive underkastet en prøvelse. Det forhold, at klageren i et efterfølgende indkomstår havde modtaget løn med tilbagevirkende kraft for at opfylde vederlagskravet, kunne ikke føre til et andet resultat. Retten henviste til, at det var afgørende for at blive omfattet af forskerbeskatning, at vederlagskravet i henhold til ansættelsesaftalen var opfyldt på tidspunktet for begyndelsen af ansættelsesforholdet samt løbende under ansættelsen.	Stadfæster <u>SKM2021.562.SR.</u>
<u>SKM2019.525.LSR</u>	Vederlagskravet i henhold til KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, blev anset for opfyldt i et tilfælde, hvor klagerens samlede løn blev båret af den danske arbejdsgiver. Landsskatteretten henså herved til, at der skete viderefakturering af lønudbetalingen fra det italienske selskab til den danske arbejdsgiver, og at klagerens samlede løn dermed i realiteten blev båret af den danske arbejdsgiver.	
<u>SKM2017.59.LSR</u>	Landsskatteretten stadfæstede et bindende svar fra Skatterådet, hvorefter spørgeren ikke kunne anvende forskerskatteordningen i forskellige påtænkte situationer, hvor lønnen udgjorde 78.000 kr. de første 6 måneder og derefter faldt til 60.000 kr. pr. måned, når dette medførte, at lønnen som et gennemsnit inden for samme kalenderår ikke opfyldte kravet om en minimumsløn på 69.300 kr. + ATP (2013). Dette gjaldt også, selv om lønnedgangen skyldtes, at spørgeren gik på barselsorlov uden løn.	Stadfæstelse af <u>SKM2013.895.SR</u> Se nu <u>lov nr. 1432 af 05/12/2018</u>, som ændrer reglerne for så vidt angår perioder med barselsorlov.
<u>SKM2015.74.LSR</u>	En udstationeret udenlandsk medarbejder, der arbejdede på et byggeri i Danmark, kunne ikke anses omfattet af reglerne i KSL §§ 48 E-F, da kravene til størrelsen af vederlaget i penge ikke kunne anses for opfyldt.	

Spørger havde boet i Danmark siden 1. maj 2017 og havde i perioden været omfattet af KSL §§ 48 E-F. Spørger overvejede at opsig sin stilling og flytte til Tyskland den 1. juni 2018. Spørger var omfattet af et bonusprogram, hvor bonussen var afhængig af det finansielle resultat for hele 2018, og der forelå reel usikkerhed om, hvorvidt de økonomiske mål ville blive opfyldt. Skatterådet kunne bekræfte, at bonussen ikke var retserhvervet den 1. juni 2018, hvor spørger ville fraflytte Danmark. **Skatterådet kunne ikke bekræfte, at bonussen kunne beskattes i henhold til KSL §§ 48 E-F.** Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at bonussen kunne beskattes i henhold til KSL §§ 48 E-F, hvis spørger valgte ikke at fraflytte Danmark, når bonussen blev retserhvervet efter udløbet af perioden, hvor spørger var omfattet af KSL §§ 48 E-F.

C.F.6.1.5 Arbejdsgiverens skattepligt

Indhold

Dette afsnit handler om, hvilke betingelser der skal være opfyldt med hensyn til arbejdsgiverens skattepligt, for at medarbejderen kan anvende forskerskatteordningen.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Arbejde i et fast driftssted af en udenlandsk virksomhed
- Arbejdsgiveren er et interessentskab
- Arbejdsgiveren skal være indeholdelsespligtig
- Medarbejderen skal udføre personligt arbejde i tjenesteforhold
- Udstationering eller arbejdsudleje
- Ændringer i arbejdsgiverens forhold under ansættelsen
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

En medarbejder kan anvende forskerskatteordningen, hvis arbejdsgiveren er:

- En person eller et dødsbo, der er fuldt skattepligtig, jf. [KSL § 1](#) eller [DBSL § 1](#)
- En person eller et dødsbo, der er begrænset skattepligtig af indkomst fra erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her, jf. [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4 eller [DBSL § 1](#), stk. 3
- Et selskab, der er fuldt skattepligtigt, jf. [SEL § 1](#)
- Et selskab, der er begrænset skattepligtigt af indkomst fra erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her, jf. [SEL § 2](#), stk. 1, litra a
- En institution, som er omfattet af [SEL § 3](#)
- En fond eller forening, som er skattepligtig efter [FBL § 1](#).

Se [KSL § 48 E](#), stk. 1.

Arbejde i et fast driftssted af en udenlandsk arbejdsgiver

Hvis medarbejderen arbejder for en begrænset skattepligtig udenlandsk arbejdsgiver med fast driftssted her i landet, er det en betingelse for at kunne anvende forskerskatteordningen, at medarbejderen er knyttet til det faste driftssted, og at lønnen udgør en driftsudgift for det faste driftssted.

I tilfælde, hvor lønudbetalingen til medarbejderen sker direkte fra det udenlandske hovedkontor, kan dette således accepteres i forbindelse med anvendelse af forskerskatteordningen, når lønudgiften skattemæssigt skal henføres til det danske faste driftssted eller den danske filial. Denne virksomhedsinterne proces vil ikke ændre på, at medarbejderen er skattepligtig af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold.

Ved [lov nr. 1432 af 05/12/2018](#) er der vedtaget en ændring, således at virksomhedens etableringsform fremover ikke har betydning for anvendelse af forskerskatteordningen. En person, der er ansat af en udenlandsk virksomhed, kan således i modsætning til tidligere praksis udstationeres til at arbejde i virksomhedens danske filial. Se [SKM2018.64.LSR](#) om den tidligere praksis.

Arbejdsgiveren er et interessentskab

Hvis arbejdsgiveren er et interessentskab, skal alle interessenter opfylde en af de betingelser, som en arbejdsgiver skal opfylde. Betingelsen skal være opfyldt i relation til den virksomhed, hvor medarbejderen arbejder.

Arbejdsgiveren skal være indeholdelsespligtig

Arbejdsgiveren skal være forpligtet til at indeholde A-skat og AM-bidrag af den løn, der udbetales til medarbejderen. Hvis arbejdsgiveren har hjemting i et land uden for EU, som Danmark ikke har indgået en aftale med om gensidig bistand til opkrævning og inddrivelse, der svarer til reglerne inden for EU, skal indkomsten udbetales gennem en befuldmægtiget, der har hjemting her i landet. Se [KSL § 46](#), stk. 4.

Medarbejderen skal udføre personligt arbejde i et tjenesteforhold

Der skal være tale om udførelse af personligt arbejde i tjenesteforhold. Se afsnit [C.F.6.1.1](#).

Ændringen ved [lov nr. 1432 af 05/12/2018](#) betyder, at arbejdet kan udføres i henhold til en lokalansættelse direkte hos en arbejdsgiver i Danmark eller en kontrakt om udstationering til arbejde for en udenlandsk virksomheds enhed i Danmark.

Forskerskatteordningen kan med lovændringen anvendes af ansatte, der skifter arbejdssted mellem enheder, der er internt forbundne, dvs. hvor der er tale om udstationering til en dansk enhed (f.eks. et dansk datterselskab af et udenlandsk moderselskab eller en dansk filial af en udenlandsk virksomhed). En udstationering vil typisk foregå således, at medarbejderen indgår en udstationeringskontrakt med sin udenlandske arbejdsgiver, hvorefter det fremgår, at den ansatte i en periode skal udføre arbejde i den danske del af koncernen.

Ansættelsesvilkårene for den pågældende medarbejder skal kunne dokumenteres over for Skatteforvaltningen, hvad enten der er tale om en lokalkontrakt eller en udstationeringskontrakt.

Skatterådet bekræftede i et bindende svar, at en person kunne anses for at være ansat i et dansk selskab, selv om rekrutteringen af ansatte skete via et udenlandsk selskab i henhold til aftale mellem dette selskab og en dansk hvervgiver om udlejning af arbejdskraft. Det danske selskab indgik ansættelseskontrakt med de ansatte og forestod administrative opgaver, herunder udbetaling af løn, i forbindelse med ansættelsen. Se [SKM2011.604.SR](#).

Konkret vurdering af tjenesteforholdet

Ansættelsesvilkårene kan være fastsat enten i en lokalkontrakt direkte med en dansk arbejdsgiver eller i en udstationeringskontrakt med en udenlandsk virksomhed om arbejde for en dansk enhed i koncernen. En udstationeringskontrakt vil således efter omstændighederne være tilstrækkelig til, at der indtræder dansk skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, fordi medarbejderen kan anses for at være i et tjenesteforhold med den danske enhed i udstationeringsperioden.

I tilfælde, hvor der opstår tvivl om, hvorvidt et arbejde udføres for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver, må spørgsmålet afgøres efter en eventuel indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst samt de kriterier, der er beskrevet i kommentarerne til artikel 15 i OECD's modeloverenskomst. Herved afgøres også, hvilket land der har beskatningsretten til lønnen. I disse tilfælde kan forskerskatteordningen alene anvendes, hvis den danske arbejdsgiver efter omstændighederne vurderes at være den reelle arbejdsgiver. Se bemærkningerne til § 1, nr. 2, i [LFF 30/2018](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om artikel 15 i OECD's modeloverenskomst.

Skatterådet bekræftede i et bindende svar, at en person kunne anses for at have et ansættelsesforhold til en dansk institution. Efter en konkret vurdering af det samlede aftalegrundlag blev institutionen anset for at indtræde som part i personens ansættelsesaftale. Se [SKM2010.620.SR](#).

Udstationering eller arbejdsudleje

Personer, som er skattepligtige efter reglerne om arbejdsudleje i [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 3, kan ikke beskattes under forskerskatteordningen, jf. [KSL § 48 E](#), stk. 1, modsætningsvist.

Der kan efter omstændighederne opstå tilfælde, hvor det vil være nødvendigt at afgøre, om der er tale om en udstationering, som kan omfattes af forskerskatteordningen, eller om der foreligger arbejdsudleje.

Arbejdsudleje er kendetegnet ved, at en udenlandsk arbejdsgiver stiller en udenlandsk person til rådighed for en dansk virksomhed til at udføre et arbejde her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Efter omstændighederne kan der ikke foreligge arbejdsudleje i situationer, hvor den udenlandske person, som udfører arbejdet, er fuldt skattepligtig til Danmark efter KSL § 1 eller begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Der eksisterer således allerede en afgrænsning, som opretholdes og - om nødvendigt - afgøres efter gældende praksis. Afgrænsningen er blevet behandlet i [SKM2014.411.VLR](#), [SKM2014.331.BR](#) og [SKM2015.372.ØLR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.3.1.2](#) om afgrænsning til arbejdsudleje.

Ændringer i arbejdsgiverens forhold under ansættelsen

Hvis der sker ændringer under ansættelsen, som betyder, at kravene til arbejdsgiverens skattepligt med videre ikke længere er opfyldt, kan medarbejderen ikke længere anvende ordningen. Hvis medarbejderen ønsker at anvende en resterende periode under ordningen på et senere tidspunkt, skal samtlige betingelser være opfyldt.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2018.649.ØLR	Sagen handlede om, hvorvidt forskerskatteordningen kunne anvendes af en medarbejder, der var blevet udstationeret til et dansk selskab fra et koncernforbundet, hollandsk	Afgørelsen bygger på praksis forud for ændringerne i lov nr. 1432 af 05/12/2018 .

	selskab. Medarbejderen havde indgået aftalen om udstationering med sin hollandske arbejdsgiver. Udstationeringskontrakten fastslog, at det oprindelige ansættelsesforhold stadig var gældende, og at den hollandske arbejdsgiver var forpligtet til at tilbyde medarbejderen en stilling ved udløb af udstationeringen. Endelig fremgik det af udstationeringskontrakten, at der kunne være mulighed for at fortsætte hos det danske selskab på en <i>local contract</i> ved udstationeringsaftalens udløb. Medarbejderen forblev socialt sikret i Holland i henhold til EU-regler, der som udgangspunkt forudsatte, at udstationeringen skete for den hollandske arbejdsgivers regning. På den baggrund fandt landsretten det efter en samlet vurdering ikke godtgjort, at betingelsen om, at der bestod et ansættelsesforhold mellem den hollandske medarbejder og det danske selskab, var opfyldt. Det kunne ikke føre til et andet resultat, at lønnen var blevet udbetalt af det danske selskab, der også havde indeholdt A-skat og AM-bidrag, og at der var blevet udarbejdet et tillæg til ansættelseskontrakten udarbejdet mere end et år efter udstationeringens begyndelse. Skatteministeriet blev derfor frifundet.	
Landsskatteretten		
<u>R</u>	<u>SKM2018.64.LS</u> Landsskatteretten fandt, at betingelserne i KSL §§ 48 E-F ikke var opfyldt for klageren, idet han allerede var i et ansættelsesforhold hos den udenlandske arbejdsgiver ved udstationeringen til arbejdsgiverens danske filial. Se <u>SKM2018.64.LSR</u>.	Se lov nr. 1432 af 05/12/2018, som ændrer reglerne for så vidt angår arbejde for en udenlandsk virksomheds filial i Danmark.
<u>SR</u>	<u>SKM2017.736.L</u> Landsskatteretten udtalte, at der for at blive omfattet af KSL §§ 48 E-F som udgangspunkt skal foreligge en ansættelseskontrakt fra ansættelsens start med en dansk arbejdsgiver, hvoraf den aftalte løn fremgår. Under de foreliggende konkrete omstændigheder i sagen, kunne det imidlertid ikke afvises, at der var tilvejebragt et så sikkert grundlag for ansættelsen, at forholdet kunne sidestilles med en egentlig kontrakt. Retten henviste til <u>SKM2016.73.LSR</u>. Retten lagde vægt på oplysninger fra Erhvervsstyrelsen, hvoraf det fremgik, at klageren indtrådte i direktionen som administrerende direktør fra den 4. april 2012, og at det fremgik af General Notice af 25. maj 2012, at klageren var udnævnt som CEO i Danmark. Det fandtes sandsynliggjort, at klageren ifølge ansættelsesvilkårene var berettiget til og havde opretholdt en løn, der opfyldte vederlagskravet. Anvendelse af KSL §§ 48 E-F blev godkendt.	Se lov nr. 1432 af 05/12/2018, som ændrer reglerne for så vidt angår kravene om en ansættelseskontrakt direkte med en dansk arbejdsgiver (mulighed for udstationeringskontrakter).
<u>R</u>	<u>SKM2016.73.LS</u> Landsskatteretten udtalte, at der for at blive omfattet af KSL §§ 48 E-F som udgangspunkt skal foreligge en ansættelseskontrakt fra ansættelsens start med en dansk arbejdsgiver, hvoraf den aftalte	Se lov nr. 1432 af 05/12/2018, som ændrer reglerne for så vidt angår kravene om en ansættelseskontrakt direkte med en dansk arbejdsgiver (mulighed for

	løn fremgår. Under de foreliggende konkrete omstændigheder i sagen, kunne det imidlertid ikke afvises, at der var tilvejebragt et så sikkert grundlag for ansættelsen, at forholdet kunne sidestilles med en egentlig kontrakt, uanset at der ikke fra begyndelsen af ansættelsesforholdet forelå en ansættelseskontrakt. Der var i sagen fremlagt et dokumenteret ansættelsesforløb med den danske arbejdsgiver, hvoraf bl.a. fremgik, at klageren skulle ansættes som administrerende direktør, og hvad lønnen skulle være i ansættelsesperioden. Ansættelsesforholdet var tiltrådt af det danske selskabs bestyrelse. Anvendelse af KSL §§ 48 E-F blev godkendt.	anvendelse af udstationeringskontrakter).
Skatterådet		
<u>SKM2020.58.SR</u>	Spørgerne ønskede at foretage en omstrukturering, således at opgaver hos det danske selskab, herunder ansættelsesforholdet med medarbejderen flyttedes til det svenske moderselskab. Spørgerne ønskede samtidig, at medarbejderen kunne fortsætte med at være omfattet af forskerskatteordningen. Skatterådet bekræftede, at omstruktureringen ville kunne gennemføres, samtidig med at medarbejderen fortsat kunne være omfattet af forskerskatteordningen.	
<u>SKM2011.604.SR</u>	En person kunne anses for at være ansat i et dansk selskab, selv om rekrutteringen af ansatte skete via et udenlandsk selskab i henhold til aftale mellem dette selskab og en dansk hvervgiver om udlejning af arbejdskraft. Det danske selskab indgik ansættelseskontrakt med de ansatte og forestod administrative opgaver, herunder udbetaling af løn, i forbindelse med ansættelsen.	
<u>SKM2010.620.SR</u>	En medarbejder kunne anses for at have et ansættelsesforhold til en dansk institution. Efter en konkret vurdering af det samlede aftalegrundlag blev institutionen anset for at indtræde som part i medarbejderens ansættelsesaftale.	
<u>SKM2009.310.SR</u>	Det var ikke tilstrækkeligt for, at en medarbejder kunne anvende forskerskatteordningen, at han havde en udsendelseskontrakt med sin tyske arbejdsgiver om at udføre arbejde for datterselskabet i Danmark. Medarbejderen skulle indgå ansættelsesaftale med det danske datterselskab, som han skulle arbejde for. Udsendelseskontrakten kunne anvendes som grundlag for kontrakten mellem medarbejderen og det danske selskab, såfremt kontrakten blev underskrevet af dette selskab som arbejdsgiver. Det blev forudsat, at det danske selskab havde sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser.	Se nu lov nr. 1432 af 05/12/2018, som ændrer reglerne for så vidt angår kravene om en ansættelseskontrakt direkte med en dansk arbejdsgiver (mulighed for anvendelse af udstationeringskontrakter).

C.F.6.1.6 Medarbejderens direkte eller indirekte indflydelse på den virksomhed, der ansætter medarbejderen

Dette afsnit handler om, at medarbejderen ikke må have direkte eller indirekte indflydelse på den virksomhed, der ansætter medarbejderen.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Arbejdsgiveren er et selskab
- Arbejdsgiveren er en personligt ejet virksomhed
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Medarbejderen må ikke have direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, som ansætter medarbejderen. Dette gælder for de seneste 5 år forud for ansættelsen og under hele den ansættelsesperiode, hvor forskerskatteordningen anvendes. Se [KSL § 48 E](#), stk. 3, nr. 2.

Arbejdsgiveren er et selskab

Når arbejdsgiveren er et selskab, kan ordningen ikke anvendes, hvis medarbejderen

- ejer - eller inden for de seneste 5 år har ejet - 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller
- råder - eller inden for de seneste 5 år har rådet - over mere end 50 pct. af stemmевærdien i det selskab, hvor medarbejderen ansættes.

Hvilke aktier medregnes?

Det er ikke kun medarbejderens egne aktier, der skal medregnes. Også aktier, der samtidig tilhører eller har tilhørt medarbejderens nærmeste familie, indgår i vurderingen. Har medarbejderens nærmeste familie bestemmende indflydelse over selskaber, der ejer aktier i arbejdsgiverselskabet, medregnes disse aktier også. Reglen svarer til den regel, der gælder for hovedaktionærer i [ABL § 4](#), stk. 2. Afgrænsningen af den nærmeste familie fremgår også af bestemmelsen.

Skatterådet kunne bekræfte, at A ikke i forbindelse med anvendelse af forskerskatteordningen ville blive anset for at have eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen at have haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlige indflydelse på den virksomhed, han blev ansat i, selv om han blev registreret som administrerende direktør i Erhvervsstyrelsen. Det blev lagt til grund, at A ikke ville blive anset for hovedaktionær i den periode, hvor forskerskatteordningen fandt anvendelse, heri medregnet eventuelle medarbejderaktier. Se [SKM2018.499.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.B.2.1.3.2.4](#) om hovedaktionærbegrebet.

Bemærk

En medarbejder, der ikke overskrider begrænsningen for medejerskab, kan anvende ordningen, uanset om medarbejderen er fx direktør eller bestyrelsesmedlem. Se TfS 1994, 715 TSS og [SKM2018.499.SR](#).

Arbejdsgiveren er en personligt ejet virksomhed

Hvis en medarbejder ansættes i en virksomhed, der er personligt ejet, kan forskerskatteordningen ikke anvendes, hvis medarbejderen

- ejer - eller inden for de seneste 5 år har ejet - 25 pct. eller mere af egenkapitalen, eller

- har - eller inden for de seneste 5 år har haft - afgørende indflydelse i virksomheden.

De kriterier, der gælder for aktionærer, finder anvendelse på samme måde. Se afsnittet ovenfor "Arbejdsgiveren er et selskab".

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området.

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
<u>SKM2018.499.</u> <u>SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at A ikke i forbindelse med anvendelse af forskerskatteordningen ville blive anset for at have eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen at have haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlige indflydelse på den virksomhed, han blev ansat i, selv om han blev registreret som administrerende direktør i Erhvervsstyrelsen. Det blev lagt til grund, at A ikke ville blive anset for hovedaktionær i den periode, hvor forskerskatteordningen fandt anvendelse, heri medregnet eventuelle medarbejderaktier.	

C.F.6.1.7 Hvor skal arbejdet udføres?

Indhold

Dette afsnit handler om, hvor medarbejderen skal udføre arbejdet.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel
- Undtagelse - beskatningsretten til lønnen tilkommer et andet land
- 30-dages regel
- Særregel for et konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC)
- Løn omfattet af [LL § 33 A](#)
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Hovedregel

Der er som udgangspunkt ikke noget krav om, at medarbejderen skal udføre arbejdet i Danmark. Det gælder uden undtagelse medarbejdere, der er

- fuldt skattepligtige personer, der er hjemmehørende i et andet land, Færøerne eller Grønland, ifølge en DBO
- begrænset skattepligtige personer.

Undtagelse - beskatningsretten til lønnen tilkommer et andet land

Hvis medarbejderen er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark ifølge en DBO med et andet land, Færøerne eller Grønland, vil medarbejderen ikke kunne anvende ordningen, hvis beskatningsretten til lønnen overgår til et andet land,

- fordi medarbejderen opholder sig i det andet land i en længere periode, som i de fleste DBO'er udgør mere end 183 dage inden for en 12-måneders-periode, eller
- fordi lønomkostningen afholdes af en udenlandsk arbejdsgiver eller den danske arbejdsgivers faste driftssted i udlandet.

Se [KSL § 48 E](#), stk. 2.

30-dages regel

Med virkning fra 1. januar 2017 er reglen i KSL § 48 E, stk. 2, ændret således, at det i visse situationer ikke er til hinder for anvendelse af forskerskatteordningen, at beskatningsretten til en del af lønnen overgår til et andet land. Det gælder dog kun, hvis beskatningsretten ikke overgår til udlandet mere end 30 arbejdsdage inden for samme kalenderår.

Bestemmelsen er især møntet på den situation, at en medarbejder er ansat hos en udenlandsk arbejdsgiver til at udføre arbejde i arbejdsgiverens faste driftssted i Danmark. Når medarbejderen udfører arbejde i det land, hvor arbejdsgiveren er hjemmehørende, vil beskatningsretten overgå til det andet land fra første arbejdsdag, hvis Danmark har en DBO med det pågældende land.

Tilsvarende gælder, hvis en medarbejder i et dansk selskab udfører arbejde i selskabets faste driftssted i et andet land, og beskatningsretten til lønnen tilkommer det andet land.

I opgørelsen af de 30 dage medregnes samtlige arbejdsdage. Deltages eksempelvis i et møde af blot et par timers varighed, tæller det som en hel arbejdsdag.

Hvis beskatningsretten til lønnen overgår til et andet land ifølge en DBO mellem Danmark og dette land i en periode på mere end 30 dage inden for samme kalenderår, vil forskerskatteordningen med virkning fra begyndelsen af det tidsrum, hvor beskatningsretten er overgået til det andet land, ikke længere kunne anvendes. Se [SKM2019.193.SR](#).

Den danske forskerskat kan nedsættes med betalt udenlandsk skat af det udførte arbejde.

Se § 2 i [lov nr. 1745 af 27/12/2016](#) og betænkning til [L 82/2016](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om artikel 15 i OECD's modeloverenskomst (Indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold)

Særregel for et konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC)

Med virkning fra 1. januar 2017 er reglen i KSL § 48 E, stk. 2, ændret således, at den ikke gælder for indkomst fra et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC), som er oprettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009 af 25. juni 2009 om fællesskabsrammebestemmelser for et konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC).

Ændringen har betydning for medarbejderne ved ESS (European Spallation Source), som er en neutronspretningsfacilitet, der forventes at stå færdigt i Lund, Sverige, i 2025. ESS har etableret et Data Management and Software Centre i København (DMSC). Ændringen af KSL § 48 E, stk. 2, giver medarbejderne ved datacentret mulighed for at anvende forskerskatteordningen, selv om arbejdet delvis udføres i Sverige, og beskatningsretten for dette arbejde tilkommer Sverige.

Det er fortsat en betingelse, at medarbejderen skal være knyttet til det faste driftssted (DMSC), og at lønnen udgør en driftsudgift for det faste driftssted. Se § 2 i [lov nr. 1745 af 27/12/2016](#) og [L 82/2016](#).

Løn omfattet af LL § 33 A

[LL § 33 A](#) kan ikke anvendes på indkomst, der beskattes under forskerskatteordningen. Se [KSL § 48 E](#), stk. 7.

Skatterådet fandt, at bestemmelsen i [KSL § 48 E](#), stk. 2, ikke finder anvendelse, hvis Danmark ikke har nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdslandet. Der kunne gives lempelse efter [LL § 33](#) for fransk skat af lønindkomsten. Se [SKM2012.753.SR](#).

Hvis skattepligten ophører, kan forskerskatteordningen ikke længere anvendes. Se [SKM2012.753.SR](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2019.454.SR	Spørgeren er hollandsk statsborger og har tiltrådt en stilling i Danmark i begyndelsen af 2019. Spørgeren har lejet en lejlighed i Danmark i den forbindelse. Spørgerens ægtefælle og børn bor indtil videre fortsat i Holland. Spørgeren forventes at arbejde både i Danmark, Holland og tredjelande. I Danmark ønsker spørgeren at anvende forskerskatteordningen. Skatterådet bekræfter, at spørgeren bliver fuldt skattepligtig i Danmark. Skatterådet bekræfter også, at spørgeren er skattemæssigt hjemmehørende i Holland. Dertil kommer at Skatterådet bekræfter, at spørgeren opfylder betingelserne for at anvende forskerskatteordningen, uanset om spørgeren har mere end 30 arbejdsdage i Holland indenfor samme kalenderår.	
SKM2019.193.SR	Skatterådet besvarer spørgsmål om ophør af muligheden for at anvende forskerskatteordningen på grund af arbejde i udlandet på en måde, hvor beskatningsretten ifølge en DBO overgår til udlandet for mere end 30 dage inden for et kalenderår. Skatterådet svarer, at dette sker fra begyndelsen af det ophold, der begrundes udlandets beskatningsret.	
SKM2012.753.SR	Skatterådet fandt, at en medarbejder under og efter en udstationeringsperiode til Frankrig kunne være omfattet af forskerskatteordningen, hvis medarbejderen var fuldt skattepligtig til Danmark. KSL § 48 E, stk. 2, fandt ikke anvendelse, da Danmark ikke har nogen DBO med Frankrig. Der kunne gives lempelse efter LL § 33 for fransk skat af lønindkomsten. Hvis medarbejderen hverken var fuldt eller begrænset skattepligtig af lønindkomsten under udstationeringen, kunne forskerskatteordningen ikke anvendes. Hvis medarbejderen efter ophør af fuld dansk skattepligt arbejdede mindst 1-2 dage hver måned, ville medarbejderen være begrænset skattepligtig af en tilsvarende del af lønindkomsten, som ville kunne beskattes under forskerskatteordningen.	

C.F.6.2 Regler for beskatning i forskerskatteordningen

Indhold

Dette afsnit handler om, hvordan indkomsten under ordningen beskattes, og hvordan anden indkomst beskattes.

Afsnittet indeholder:

- Opgørelse og beskatning af indkomsten under forskerskatteordningen ([C.F.6.2.1](#))
- Udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag ([C.F.6.2.2](#))
- Opgørelse af skattepligtig almindelig indkomst ([C.F.6.2.3](#))

- Skatteberegningen, når forskerskatteordningen anvendes ([C.F.6.2.4](#))
- Arbejdsgiverens registrering, indeholdelse og indberetning ([C.F.6.2.5](#)).

C.F.6.2.1 Opgørelse og beskatning af indkomsten under forskerskatteordningen

Indhold

Dette afsnit handler om, hvordan indkomsten under forskerskatteordningen beskattes.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Beregningsgrundlag for A-skat
- Ingen fradrag i indkomsten
- Vederlag i penge
- Skattepligtige personalegoder, der er A-indkomst
- Skattefri godtgørelser og ydelser
- Bonus
- Beskatning af tilgodehavende feriemidler der optjenes i perioden 1. september 2019 - 31. august 2020
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Den indkomst, der beskattes under forskerskatteordningen, er

- vederlag i penge, som er omfattet af [KSL § 43](#), stk. 1
- den skattepligtige værdi af personalegoder efter [LL § 16](#), som er A-indkomst efter [KSL § 43](#), stk. 2.

Se [KSL § 48 E](#), stk. 1 og [KSL § 48 F](#), stk. 1, 3. pkt.

Bemærk

Når medarbejderen har valgt beskatning under forskerskatteordningen, er hele vederlaget i penge samt eventuel værdi af skattepligtige personalegoder, der er A-indkomst, omfattet af ordningen. Medarbejderen kan ikke i et indkomstår modtage skattepligtig almindelig indkomst fra den samme arbejdsgiver i form af vederlag i penge eller skattepligtige personalegoder, der er A-indkomst, så længe betingelserne for at anvende ordningen er opfyldt. Fravalg af ordningen kan kun ske med virkning for hele indkomståret, med mindre tidsgrænsen for ordningens anvendelse indtræder i løbet af indkomståret.

Beregningsgrundlag for A-skat

Der beregnes A-skat med 27 pct. af indkomsten under ordningen efter fradrag af

- AM-bidrag
- ATP-bidrag
- indbetalinger til arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger, der er omfattet af [PBL § 19](#)
- obligatoriske udenlandske sociale bidrag, der er omfattet af [LL § 8 M](#), stk. 2-4.

Se [KSL § 48 F](#), stk. 1 og stk. 3.

Se også

Se beregning af bidrag til ATP på www.atp.dk.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.2.2](#) om fradrag for udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag.

Bemærk

Pligten til at betale skat af indkomst under forskerskatteordningen er endeligt opfyldt, når der er betalt A-skat og AM-bidrag af indkomsten. Se [KSL § 48 F](#), stk. 1, sidste pkt. Medarbejderen skal som hovedregel ikke give oplysning til Skattestyrelsen om indkomst under ordningen. Se [SKL § 2, stk. 2](#).

Ingen fradrag i indkomsten

Der kan ikke foretages fradrag i den indkomst, der beregnes A-skat af under forskerskatteordningen. Se [KSL § 48 F](#), stk. 1, 4. pkt. Det gælder dog ikke fradrag for udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag. Se KSL § 48 F, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.2.2](#) om fradrag for udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag.

Bemærk

Lønmodtagerudgifter kan som hovedregel heller ikke fratrækkes i øvrig indkomst, der er omfattet af skattepligtig almindelig indkomst. Se [KSL § 48 F](#), stk. 1, 5. pkt. Se også [SKM2023.163.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.6.2.3](#) om opgørelsen af skattepligtig almindelig indkomst.

Vederlag i penge

Ordningen omfatter vederlag i penge, som er nævnt i [KSL § 43](#), stk. 1

- løn
- feriegodtgørelse
- honorar
- tantieme
- provision
- drikkepenge
- og lignende ydelser.

Bemærk

Værdi af fri kost og logi er ikke omfattet af ordningen.

Bemærk

Bestyrelshonorar mv. og vederlag for påtagelse af konkurrenceklausul er ikke omfattet af ordningen, da der ikke er tale om vederlag efter [KSL § 43](#), stk. 1.

► Se også [SKM2024.545.SR](#). ◀

Bemærk

Den del af arbejdsgiverens indbetaling af præmier til gruppelivsforsikring som nævnt i [PBL § 56](#), stk. 5, der er en integreret del af en bortseelsesberettiget pensionsordning, er ikke A-indkomst. Se [KSL § 43](#), stk. 1, 2. pkt. Arbejdsgiverens betaling af disse præmier er B-indkomst, og medregnes til den skattepligtige almindelige indkomst.

Arbejdsgiverens indbetalinger til fx en pensionsordning omfattet af [PBL § 53 A](#) eller en udenlandsk pensionsordning, der ikke er godkendt efter [PBL § 15 C](#) eller [PBL § 15 D](#), samt præmier til aldersforsikring, aldersopsparing og supplerende engangssum er A-indkomst og behandles på samme måde som almindelig løn.

Skattepligtige personalegoder, der er A-indkomst

Ordningen omfatter skattepligtige personalegoder, der er omfattet af [LL § 16](#), og som er gjort til A-indkomst efter [KSL § 43](#), stk. 2. Det drejer sig om

- værdien af hel eller delvis vederlagsfri bil til rådighed efter LL § 16, stk. 4, herunder dagsafgift for privat benyttelse betalt af arbejdsgiveren m.v. i tilfælde, hvor en bil, der af arbejdsgiveren m.v. er stillet til rådighed for den skattepligtige udelukkende for erhvervsmæssig kørsel, benyttes privat. Se [kildeskattebekendtgørelsen § 18, nr. 26](#).
- den skattepligtige værdi af fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse efter LL § 16, stk. 3, nr. 3 og stk. 12. Se [kildeskattebekendtgørelsen § 18, nr. 40](#).
- arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger, bortset fra arbejdsgiverbetalte præmier for forsikringer, der dækker sundhedsbehandlinger m.v., og som efter aftale mellem arbejdsgiver og en arbejdstager indgår som en ikke adskilt del af en livsforsikringsordning, der er omfattet af [PBL § 19](#). Se [kildeskattebekendtgørelsen § 18, nr. 42](#).

Bemærk

Andre former for skattepligtige personalegoder, fx fri bolig, er B-indkomst og beskattes som skattepligtig almindelig indkomst.

Aktielønsindkomst beskattes også som skattepligtig almindelig indkomst. Landsretten anså en kontant bonus for vederlag for afståelse af aktieoptioner omfattet af [LL § 28](#). Beløbet var B-indkomst og kunne ikke beskattes under forskerskatteordningen. Se [SKM2014.652.VLR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.6.2.3](#) om opgørelse af almindelig skattepligtig indkomst, som ikke er omfattet af ordningen.

Bemærk

Hvis arbejdsgiveren afholder private udgifter for medarbejderen, fx boligudgifter, skolepenge mv., indgår det samme beløb til beskatning under ordningen.

Landsretten anså en arbejdsgiver for at stille fri bolig og fri cykel til rådighed. Værdien heraf kunne ikke indgå i ordningen. Se [SKM2013.751.ØLR](#).

Skattefri godtgørelser og ydelser

Godtgørelser, der er fritaget for beskatning efter reglerne for almindelig indkomstbeskatning, beskattes heller ikke under forskerskatteordningen. Det gælder fx skattefri rejsegodtgørelse efter [LL § 9 A](#) og befodringsgodtgørelse efter [LL § 9 B](#).

Hvis arbejdsgiveren yder fri befordring efter [LL § 9 C](#), stk. 7, er en medarbejder under ordningen fritaget for beskatning i samme omfang som en medarbejder, der er omfattet af almindelig indkomstbeskatning.

Jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse

Jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelser indgår under ordningen med den del, der ikke er skattefri efter [LL § 7 U](#).

Bonus

Bonus, der udbetales efter udløbet af perioden med beskatning under forskerskatteordningen, er skattepligtig almindelig indkomst. Se TfS 1996, 822 TSS.

Bonus ved ophør af skattepligt

Hvis medarbejderens skattepligt er ophørt, eller medarbejderen er blevet hjemmehørende i udlandet, Færøerne eller Grønland efter en DBO samtidig med, at beskatning under ordningen er ophørt, og medarbejderen på dette tidspunkt har erhvervet ret til beløbet, kan en bonus beskattes under ordningen, selv om den udbetales senere. Se [kildeskattebekendtgørelsen § 22](#).

Efterfølgende retserhvervelse af bonus

Hvis medarbejderen erhverver ret til bonus, efter at medarbejderen er udtrådt af forskerskatteordningen, er beløbet ikke omfattet af forskerbeskatningen.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en bonus kunne beskattes i henhold til KSL §§ 48 E-F, når bonussen blev retserhvervet efter udløbet af perioden, hvor spørgeren var omfattet af KSL §§ 48 E-F. Se [SKM2018.439.SR](#).

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgeren kunne beskattes under forskerskatteordningen i KSL §§ 48 E-F af kontante bonusudbetalinger i perioden 2020 til 2025, der var optjent under et ansættelsesforhold med H1 i perioden 1. maj 2016 til 31. december 2019. Spørgeren fraflyttede Danmark samtidig med ansættelsesforholdets ophør. Bonusbeløbene var ikke retserhvervet ved fratrædelsen/fracflytningen. Det var Skatterådets opfattelse, at spørgeren blev almindelig begrænset skattepligtig af den bonus, han modtog fra H1 på udbetalingstidspunktet, dog senest 6 måneder efter den endelige retserhvervelse. Skatterådet fandt endvidere, at beskatning af feriegodtgørelse, der relaterede sig til de udbetalte bonusser, tidligst kunne ske, når der var sket retserhvervelse af beløbet. Feriegodtgørelsen var først retserhvervet, når den bonus, der var omfattet af spørgsmål 1, var retserhvervet. Feriegodtgørelsen skulle herefter beskattes på samme tidspunkt og på samme måde som den bonus, den var beregnet af, det vil sige som almindelig begrænset skattepligtig indkomst. Se [SKM2021.547.SR](#).

Skatterådet kunne bekræfte, at en kontant bonus kunne beskattes i henhold til KSL §§ 48 E-F, hvis medarbejderne var omfattet af denne bestemmelse på henholdsvis tildelings- og retserhvervestidspunktet og udbetalingstidspunktet. Se [SKM2021.697.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.A.1.2.1](#). om beskatningstidspunkt for bonusudbetalinger.

Beskatning af tilgodehavende feriemidler der optjenes i perioden 1. september 2019 - 31. august 2020

Med virkning fra den 1. september 2020 er der vedtaget en ny ferielov, som betyder, at lønmodtagere optjener og afholder deres ferie over samme periode (samtidighedsferie).

Der er i denne forbindelse etableret en ordning, så lønmodtageren ikke opnår dobbelt ferie i overgangsperioden fra det gamle feriesystem til det nye feriesystem. Derfor er den nye ferielov

suppleret af lov om forvaltning og administration af tilgodehavende feriemidler, som har til formål at sikre lønmodtagernes krav på tilgodehavende feriemidler for denne periode.

Denne ordning omfatter de feriemidler, der optjenes i perioden 1. september 2019 - 31. august 2020 (tilgodehavende feriemidler). Disse feriemidler skal indbetales til Lønmodtagernes Fond for Tilgodehavende Feriemidler (fonden), og fonden udbetaler som udgangspunkt først midlerne, når lønmodtageren når folkepensionsalderen eller forlader arbejdsmarkedet.

I lyset af Coronakrisen blev der åbnet mulighed for førtidig udbetaling af tilgodehavende feriemidler ad to omgange i efteråret 2020 og foråret 2021.

Reglerne for beskatning af tilgodehavende feriemidler er beskrevet i afsnit [C.A.3.2.](#)

Udbetaling af tilgodehavende feriemidler, der er beregnet af løn omfattet af forskerskatteordningen

Førtidig udbetaling af feriemidler medregnes ved opgørelsen af lønmodtagerens skattepligtige indkomst, når de træder i stedet for ferie med løn eller feriegodtgørelse i ferieordninger uden feriekasser. Udbetalingen er i henhold til lov om forvaltning og administration af tilgodehavende feriemidler § 17 a, stk. 5, arbejdsmarkedsbidragspligtig A-indkomst, jf. KSL § 43. Se § 17 a, stk. 4 i [lov nr. 1223 af 21/08/2020](#), ændret til § 17 a, stk. 5 i [lov nr. 465 af 20/03/2021](#) § 1, nr. 9.

Udbetaling af tilgodehavende feriemidler, der er beregnet af løn under forskerskatteordningen, der er optjent i perioden fra den 1. september 2019 til den 31. august 2020, kan som udgangspunkt beskattes som forskerløn. Det er dog en forudsætning for beskatning med forskerskat af den førtidige udbetaling, at lønmodtageren fortsat er omfattet af forskerbeskatning, når de førtidige feriemidler udbetales, idet de beskattes på samme måde som løn under ferie. Se [LF 164/2020](#) pkt. 2.2.2.

Tilgodehavende feriemidler, der udbetales ordinært til lønmodtagere, der forlader arbejdsmarkedet, beskattes efter [PBL § 14 B, stk. 1, 1. pkt.](#) Der skal betales arbejdsmarkedsbidrag af udbetalingen til lønmodtageren, jf. [AMBL § 2, stk. 1, nr. 6.](#)

De ordinære udbetalinger beskattes som personlig indkomst, uanset om de hidrører fra almindelig lønindkomst i perioden fra den 1. september 2019 til den 31. august 2020, eller om de hidrører fra lønindkomst, der er optjent under forskerskatteordningen. Det gælder også, selv om den pågældende lønmodtager stadig måtte være omfattet af forskerskatteordningen, når folkepensionsalderen nås, eller når lønmodtageren i øvrigt får udbetaling af feriemidler i henhold til [§ 15 i lov om forvaltning og administration af tilgodehavende feriemidler](#), herunder forlader arbejdsmarkedet varigt, og i den forbindelse søger om udbetaling. Se [LF 164/2020](#) pkt. 2.2.1.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2014.652.VLR	Landsretten fandt, at en direktør i skattemæssig henseende havde afstået aktieoptioner, da han valgte at få udbetalt en kontantbonus i stedet for at beholde de tildelte optioner. Den kontante bonus på 8.238.575 kr. var beregnet på grundlag af de tildelte optioner, som direktøren gav afkald på. Beløbet blev anset for vederlag for afståelsen af optionerne og var omfattet af LL § 28, jf. § 16, stk. 1, som skattepligtig B-indkomst, og kunne derfor ikke beskattes efter KSL § 48 E-F.	
SKM2013.751.ØLR	Landsretten fandt, at arbejdsgivers betaling af boligudgifter og udgift til en cykel ikke skulle medregnes ved opgørelse af, om vederlagskravet var	Sagen vedrører det tidligere gældende krav om, at vederlagskravet

	opfyldt. Retten fandt, at der i realiteten var tale om, at sagsøgeren havde fået stillet bolig og cykel til rådighed af arbejdsgiveren. Da vederlag i form af frit logi og naturalieydelser ifølge forarbejderne til loven ikke indgår i beregningen af, om vederlagskravet er opfyldt, fandt retten, at værdien af boligudgifterne samt udgiften til cykel ikke skulle medregnes ved opgørelsen af vederlaget. Retten fandt endvidere, at der ikke var grundlag for at lade skyldigt AM-bidrag indgå i beregningen af, om vederlagskravet var opfyldt. Skatteministeriet blev herefter i det hele frifundet.	skulle opfyldes hver måned.
Skatterådet		
► SKM2024.545.SR ◀	► Spørger havde været ansat hos H1 siden den 25. november 2019, hvor hans løn blev beskattet efter reglerne i KSL §§ 48 E-F (forskerskatteordningen). Som led i ansættelsen underskrev Spørger en konkurrenceklausul med en løbetid på 12 måneder. Den 28. marts 2023 underskrev Spørger en ansættelseskontrakt med H2. I den forbindelse opsigede Spørger sin ansættelse hos H1. Meningen var, at Spørger skulle påbegynde arbejdet hos H2 den 1. juni 2023 efter udløb af opsigelsesperioden hos H1. H1 gjorde imidlertid konkurrenceklausulen på 12 måneder gældende over for Spørger. Spørgers ansættelse hos H2 blev således først påbegyndt den 3. juni 2024. Der blev spurgt, om det løbende vederlag, som Spørger modtog fra den 3. måned og resten af klausulens løbetid, var omfattet af beskatning efter reglerne i KSL §§ 48 E-F. Det kunne Skatterådet ikke bekræfte, idet det ikke er et vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der er omfattet af KSL § 43, stk. 1, men en kompensation for at være begrænset i at påtage sig andet personligt arbejde i klausulperioden efter ansættelsesforholdet er ophørt. Der blev derudover spurgt, om Spørger kunne fortsætte med beskatning efter reglerne i KSL §§ 48 E-F efter udløb af den omhandlede konkurrenceklausul og ved påbegyndelse af arbejde hos den nye arbejdsgiver, H2. Det kunne Skatterådet ikke bekræfte, da Spørger fratrådte sin stilling hos H1 den 31. maj 2023 og først tiltrådte sin stilling hos H2 den 3. juni 2024. Spørger opfyldte derfor ikke betingelsen i KSL § 48 F, stk. 2, om at det nye ansættelsesforhold skal tiltrædes senest en måned efter ophør af den tidligere ansættelse. ◀	
SKM2023.163.SR	Spørger påtænkte at anvende forskerskatteordningen i forbindelse med, at han ville flytte tilbage til Danmark pr. 1. september 2023 eller senere, hvor han ville opfylde kravet om ikke at have været fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark i 10 år. Kravet om minimumsløn på mindst 72.500 kr. pr. måned i 2023 ville være opfyldt. Skatterådet bekræftede, at forskerskatteordningen kunne anvendes under forudsætning af opfyldelse af en række betingelser, herunder at der skulle indtræde dansk skattepligt i forbindelse med, at spørgeren påbegyndte arbejde	

	under anvendelse af ordningen. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger kunne have to forskellige arbejdsgivere under forskerskatteordningen, hvis kontrakt nr. 2 startede senere end kontrakt nr. 1. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne have et sideløbende ansættelsesforhold, hvor lønnen var almindelig indkomstskattepligtig, og hvor der blev givet fradrag for de udgifter, der relaterede sig til dette ansættelsesforhold. Udgifter, der knyttede sig til ansættelsen under forskerskatteordningen, kunne ikke fratrækkes i skattepligtig almindelig indkomst. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerens ægtefælle kunne udnytte fradrag, som spørger ikke selv kunne udnytte i almindelig skattepligtig indkomst.	
<u>SKM2021.697.SR</u>	Spørger tilbødte visse medarbejdere at være omfattet et incitamentsprogram, hvor medarbejderne fik tildelt fantomaktier, som gav mulighed for udbetaling af en kontant bonus. Medarbejderne der var omfattet anmodningen var omfattet KSL § 48 E-F. Anmodningen vedrørte beskatningstidspunktet for den kontante bonus ved indtrædelse af henholdsvis ordinær vesting eller exit. Videre angik anmodningen, hvorvidt bonussen var omfattet af KSL § 48 E-F. Det var Skatterådets vurdering, at de omhandlede fantomaktier var en bonusordning, som var afhængig af selskabets resultater og aktiekursudvikling mv. En sådan bonusordning skulle betragtes og behandles som løn. Medarbejderen skulle således medtage bonusbeløbet i indkomstopgørelsen for det indkomstår, hvor udbetalingen fandt sted, dog senest 6 måneder efter, at medarbejderen havde erhvervet endelig ret til den pågældende indkomst. Skatterådet bekræftede, at den kontante bonus skulle beskattes på retserhvervelsestidspunktet for henholdsvis ordinær vesting eller exit ("Exit andelen" og "Udskudte Exit andel"). Der hensås til, at det først på disse tidspunkter var muligt at opgøre, om medarbejderne erhvervede ret til den kontante bonus herunder, hvad størrelsen på den kontante bonus blev. Hvis udbetalingen af den kontante bonus blev udskudt, skulle indtægter med på indkomstopgørelsen senest 6 måneder efter retserhvervelsen. Skatterådet bekræftede desuden, at den kontante bonus til medarbejderne omfattet KSL § 48 E-F kunne blive beskattet efter denne bestemmelse, hvis medarbejderne var omfattet KSL § 48 E-F på henholdsvis tildelings- og retserhvervelsestidspunktet og udbetalingstidspunktet.	
<u>SKM2021.547.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgeren kunne beskattes under forskerskatteordningen i KSL §§ 48 E-F af kontante bonusudbetalinger i perioden 2020 til 2025, der var optjent under et ansættelsesforhold med H1 i perioden 1. maj 2016 til 31. december 2019. Spørgeren fraflyttede Danmark samtidig med ansættelsesforholdets ophør. Bonusbeløbene var ikke retserhvervet ved fratrædelsen/fracflytningen. Det var	

	Skatterådets opfattelse, at spørgeren blev almindelig begrænset skattepligtig af den bonus, han modtog fra H1 på udbetalingstidspunktet, dog senest 6 måneder efter den endelige retserhvervelse. Skatterådet fandt endvidere, at beskatning af feriegodtgørelse, der relaterede sig til de udbetalte bonusser, tidligst kunne ske, når der var sket retserhvervelse af beløbet. Feriegodtgørelsen var først retserhvervet, når den bonus, der var omfattet af spørgsmål 1, var retserhvervet. Feriegodtgørelsen skulle herefter beskattes på samme tidspunkt og på samme måde som den bonus, den var beregnet af, det vil sige som almindelig begrænset skattepligtig indkomst.	
<u>SKM2018.439.SR</u>	Spørger havde boet i Danmark siden 1. maj 2017 og havde i perioden været omfattet af KSL §§ 48 E-F. Spørger overvejede at opsiges sin stilling og flytte til Tyskland den 1. juni 2018. Spørger var omfattet af et bonusprogram, hvor bonussen var afhængig af det finansielle resultat for hele 2018, og der forelå reel usikkerhed om, hvorvidt de økonomiske mål ville blive opfyldt. Skatterådet kunne bekræfte, at bonussen ikke var retserhvervet den 1. juni 2018, hvor spørger ville fraflytte Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at bonussen kunne beskattes i henhold til KSL §§ 48 E-F. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at bonussen kunne beskattes i henhold til KSL §§ 48 E-F, hvis spørger valgte ikke at fraflytte Danmark, når bonussen blev retserhvervet efter udløbet af perioden, hvor spørger var omfattet af KSL §§ 48 E-F.	
Andet		
TfS 1996, 822 TSS	Told- og Skattestyrelsen fandt, at hvis retserhvervelsen af en bonus først er endelig og bindende, efter at personen har fratrådt sin stilling, og skattepligten er ophørt, vil udgangspunktet være, at beløbet ikke kan beskattes under forskerordningen.	

C.F.6.2.2 Udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag

Indhold

Dette afsnit handler om, hvornår udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag kan fratrækkes inden beregning af A-skat af indkomst under forskerskatteordningen. Se [KSL § 48 F](#), stk. 3. Se også afsnit [C.A.4.1.11](#) herom.

Afsnittet indeholder:

- Fradrag for udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag
- Fradrag for udgifter til obligatoriske udenlandske sociale arbejdsgiverbidrag.

Fradrag for udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag

Dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag, som er omfattet af [LL § 8 M](#), stk. 2-3, fratrækkes inden beregning af A-skat af den indkomst, der beskattes under forskerskatteordningen, hvis medarbejderen

- er fuldt skattepligtig til Danmark og

- ikke er hjemmehørende i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst og er omfattet af
 - social sikringslovgivning i udlandet i medfør af EU's forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter indenfor EU eller
 - social sikringslovgivning i udlandet i medfør af en mellemfolkelig aftale, som Danmark har tiltrådt.

Fradrag for udgifter til obligatoriske udenlandske sociale arbejdsgiverbidrag

Dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske sociale arbejdsgiverbidrag, som er omfattet af [LL § 8 M](#), stk. 4, fratrækkes inden beregning af A-skat af den indkomst, der beskattes under forskerskatteordningen, hvis medarbejderen

- er begrænset skattepligtig af lønindkomst efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1 eller 3, og
- er omfattet af social sikringslovgivning i et EU/EØS-land i medfør af EU's forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter indenfor EU, og
- har indgået aftale med arbejdsgiveren om, at medarbejderen opfylder de forpligtelser, der påhviler arbejdsgiveren med hensyn til betaling af udenlandske sociale arbejdsgiverbidrag i medfør af EU's forordninger om social sikring.

Bemærk

Skattestyrelsen kan kræve dokumentation for, at medarbejderen er omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning, og at der er tale om obligatoriske sociale bidrag eller arbejdsgiverbidrag. Se også afsnit [C.A.4.1.11](#) herom.

Bemærk

Hvis indkomsten fra en arbejdsgiver både omfatter indkomst, der er omfattet af forskerskatteordningen, og skattepligtig almindelig indkomst, er det kun den del af de obligatoriske udenlandske sociale bidrag, der forholdsmæssigt svarer til indkomsten under ordningen, der kan fragå ved beregningen af A-skat.

C.F.6.2.3 Opgørelse af skattepligtig almindelig indkomst

Indhold

Dette afsnit handler om, hvordan den skattepligtige almindelige indkomst opgøres, når medarbejderen er omfattet af forskerskatteordningen.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel
- Undtagelse - ingen fradrag for lønmodtagerudgifter
- Fradrag for bidrag til A-kasse og efterløn
- Fradrag for indbetalinger til private pensionsordninger
- Nettorenteudgifter og tab på gæld
- Grænsegængere - [KSL §§ 5 A-D](#)
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Hovedregel

Hvis medarbejderen har anden skattepligtig indkomst end den, der beskattes under forskerskatteordningen, skal der opgøres en skattepligtig almindelig indkomst på sædvanlig måde afhængig af, om medarbejderen er

- begrænset skattepligtig
- fuldt skattepligtig og hjemmehørende i udlandet
- fuldt skattepligtig og hjemmehørende her i landet.

Bemærk

Medarbejdere, der er begrænset skattepligtige eller fuldt skattepligtige og hjemmehørende i udlandet, kan kun fratrække udgifter, der kan anses for knyttet til indkomst, der beskattes i Danmark. Se [KSL § 2](#), stk. 9, og § 1, stk. 2.

Andre personalegoder indgår i den almindelige indkomst

Skattepligtige personalegoder, der ikke er A-indkomst, beskattes som almindelig indkomst. Det gælder fx

- fri bolig
- fri sommerbolig
- fri lystbåd
- vederlag i form af aktier og købe- og tegningsretter til aktier omfattet af [LL § 16](#) eller [LL § 28](#)
- andre personalegoder efter LL § 16, der ikke er A-indkomst
- værdi af fri kost og logi.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.2.1](#) om hvilke personalegoder, der er A-indkomst.

Aktielønsindkomst beskattes også som skattepligtig almindelig indkomst. Landsretten anså en kontant bonus for vederlag for afståelse af aktieoptioner omfattet af [LL § 28](#). Beløbet var B-indkomst og kunne ikke beskattes under forskerskatteordningen. Se [SKM2014.652.VLR](#).

Bemærk

Den del af arbejdsgiverens indbetaling af præmier til gruppelivsforsikring som nævnt i [PBL § 56](#), stk. 5, der er en integreret del af en bortseelsesberettiget pensionsordning, er ikke A-indkomst. Se [KSL § 43](#), stk. 1, 2. pkt. Arbejdsgiverens betaling af disse præmier er B-indkomst, og medregnes til den skattepligtige almindelige indkomst.

Arbejdsgiverens indbetalinger til pensionsordninger uden bortseelsesret, fx en pensionsordning omfattet af [PBL § 53 A](#) eller en udenlandsk pensionsordning, der ikke er godkendt efter [PBL § 15 C](#) eller [PBL § 15 D](#), samt præmier til gruppelivsforsikring, aldersforsikring, aldersopsparing og supplerende engangssum, der ikke er integrerede dele af en bortseelsesberettiget pensionsordning, er A-indkomst og behandles på samme måde som almindelig løn.

Undtagelse - ingen fradrag for lønmodtagerudgifter

Medarbejderen kan ikke fratrække udgifter, der knytter sig direkte til den indkomst, der beskattes under forskerskatteordningen. Se [KSL § 48 F](#), stk. 1, pkt. 5. Det drejer sig fx om fradrag for

- befordring
- kost og logi

- flytteudgifter
- dobbelt husførelse.

Se [SKM2023.163.SR.](#)

Fagforeningskontingent

Fagforeningskontingent kan kun fratrækkes, hvis medlemskabet af en fagforening efter en konkret vurdering ikke har forbindelse med den aktuelle lønindkomst under ordningen.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.2.4](#) om begrænsninger for så vidt angår personfradrag, bundfradrag og underskudsfræmførsel.

Se også afsnit [C.A.4.3.1.3](#) om fradrag for fagforeningskontingent.

Frdrag for bidrag til A-kasse og efterløn

Bidrag til arbejdsløshedsforsikring og seniormedlemsskabskontingent for seniormedlemmer af en A-kasse anses ikke for at være knyttet til lønindkomsten og kan derfor fratrækkes i den skattepligtige almindelige indkomst, hvis medarbejderen er fuldt skattepligtig og hjemmehørende her i landet eller omfattet af grænsegængerreglerne i [KSL §§ 5A-5D](#). Det samme gælder bidrag til efterlønsordningen.

Se [PBL § 49](#), stk. 1, og [§ 49 A](#), stk. 1.

Bemærk

Personer, der er begrænset skattepligtige eller fuldt skattepligtige og hjemmehørende i udlandet, har også mulighed for at fradrage bidrag til arbejdsløshedsforsikring og seniormedlemskontingent til en A-kasse. Se [PBL § 49](#), stk. 1, 2.-3. pkt.

Frdraget kan dog kun tages i indkomst, som er omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1,

- nr. 1 - løn for arbejde udført i Danmark for en dansk arbejdsgiver
- nr. 4 - indkomst fra et fast driftssted i Danmark
- nr. 12 - arbejdsløshedsdagpenge, sygedagpenge og barselsdagpenge.

Hvis der tages fradrag for udgiften i indkomst, der beskattes i udlandet, kan den ikke fratrækkes i dansk indkomst. Se [PBL § 49](#), stk. 1, 2.-3. pkt.

Se også

Se også afsnit [C.A.4.3.1.3](#) om fradrag for arbejdsløshedsforsikring.

Se også afsnit [C.A.10.4.1.2.1](#) om fradrag for efterlønsbidrag.

Frdrag for indbetalinger til private pensionsordninger

Indbetalinger til privattegnede pensionsordninger efter [PBL § 18](#) anses ikke for at være knyttet til lønindkomst og kan derfor fratrækkes i den skattepligtige almindelige indkomst, hvis medarbejderen er fuldt skattepligtig og hjemmehørende her i landet.

Se [PBL § 54](#), jf. [KSL § 1](#), stk. 2.

Hvilke pensionsordninger giver fradrag?

Pensionsordningen skal være

- dansk eller være godkendt efter [PBL § 15 C](#) og [PBL § 15 D](#) om ordninger i EU- og EØS-lande eller
- omfattet af dobbeltbeskatningsaftalerne med Storbritannien, Schweiz og Nederlandene eller
- omfattet af grænsegængerraftalen med Sverige.

Se også

Se også afsnit [C.A.10.3.3](#).

Nettorenteudgifter og tab på gæld

Nettorenteudgifter mv. vedrørende gæld, samt tab på gæld, der er omfattet af [KGL](#), skal fordeles over den periode, som de vedrører, hvis gælden eksisterer i den periode, hvor ordningen anvendes. Se [KSL § 48 F](#), stk. 6. Fradrag for nettorenteudgifter mv. og tab på gæld kan derfor kun gives i det omfang, medarbejderen har skattepligtig almindelig indkomst i samme periode inden for indkomståret, som den periode, renteudgifterne mv. vedrører.

Landsskatteretten udtalte, at når et års renteudgifter skal fordeles mellem en periode, hvor der er sket beskatning efter [KSL § 48 E](#) og en periode, hvor der er sket beskatning efter de almindelige regler, følger heraf, at der kun kan ske fradrag for den del af renteudgifterne, der vedrører perioden med beskatning efter de almindelige regler. Klagerens ægtefælle havde været beskattet efter KSL §§ 48 E-[F](#) indtil 31. marts 2011. Klageren kunne kun overføre en forholdsmæssig andel af renteudgifterne på hendes ejendom til ægtefællen, svarende til den del af indkomståret, hvor ægtefællen blev beskattet efter de almindelige regler. Se [SKM2014.208.LSR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.6.2.4](#) om fremførsel og overførsel af underskud.

Eksempel

Hvis medarbejderen har optaget et lån i år 1, skal renterne heraf skattemæssigt periodiseres til årene 1, 2, 3, osv., selv om det eventuelt er aftalt, at renterne for de første år først forfalder på et senere tidspunkt. Se bemærkningerne til § 1, nr. 3, i [Lovforslag nr. L 162/2007](#).

Grænsegængere - KSL §§ 5 A - 5 D

En medarbejder, der er omfattet af forskerskatteordningen kan anvende reglerne for grænsegængere ved opgørelse af den skattepligtige almindelige indkomst. De begrænsninger, der gælder for ordningen med hensyn til fradrag mv. gælder dog også, når reglerne for grænsegængere anvendes.

Indkomst, der beskattes under ordningen, regnes med til den kvalificerende indkomst, som skal udgøre mindst 75 pct. af globalindkomsten. Se [KSL § 5 A](#) og bemærkningerne til § 5 A i [Lovforslag nr. 35/1995](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.5](#) om grænsegængere.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
<u>SKM2014.652.VLR</u>	Landsretten fandt, at en direktør i skattemæssig henseende havde afstået aktieoptioner, da han valgte at få udbetalt en kontantbonus i stedet for at beholde de tildelte optioner. Den kontante bonus på 8.238.575 kr. var beregnet på grundlag af de tildelte optioner, som direktøren gav afkald på. Beløbet blev anset for vederlag for afståelsen af optionerne og var omfattet af LL § 28, jf. § 16, stk. 1, som skattepligtig B-indkomst, og kunne derfor ikke beskattes efter KSL § 48 E-F.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2014.208.LSR</u>	Landsskatteretten udtalte, at når et års renteudgifter skal fordeles mellem en periode, hvor der er sket beskatning efter KSL § 48 E og en periode, hvor der er sket beskatning efter de almindelige regler, følger heraf, at der kun kan ske fradrag for den del af renteudgifterne, der vedrører perioden med beskatning efter de almindelige regler. Klagerens ægtefælle havde været beskattet efter KSL §§ 48 E-F indtil 31. marts 2011. Klageren kunne kun overføre en forholdsmæssig andel af renteudgifterne på hendes ejendom til ægtefællen, svarende til den del af indkomståret, hvor ægtefællen blev beskattet efter de almindelige regler	
Skatterådet		
<u>SKM2023.163.SR</u>	Spørger påtænkte at anvende forskerskatteordningen i forbindelse med, at han ville flytte tilbage til Danmark pr. 1. september 2023 eller senere, hvor han ville opfylde kravet om ikke at have været fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark i 10 år. Kravet om minimumsløn på mindst 72.500 kr. pr. måned i 2023 ville være opfyldt. Skatterådet bekræftede, at forskerskatteordningen kunne anvendes under forudsætning af opfyldelse af en række betingelser, herunder at der skulle indtræde dansk skattepligt i forbindelse med, at spørgeren påbegyndte arbejde under anvendelse af ordningen. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger kunne have to forskellige arbejdsgivere under forskerskatteordningen, hvis kontrakt nr. 2 startede senere end kontrakt nr. 1. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne have et sideløbende ansættelsesforhold, hvor lønnen var almindelig indkomstskattepligtig, og hvor der blev givet fradrag for de udgifter, der relaterede sig til dette ansættelsesforhold. Udgifter, der knyttede sig til ansættelsen under forskerskatteordningen, kunne ikke fratrækkes i skattepligtig almindelig indkomst. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerens ægtefælle kunne udnytte fradrag, som spørger ikke selv kunne udnytte i almindelig skattepligtig	

	indkomst.	
--	-----------	--

C.F.6.2.4 Skatteberegningen, når forskerskatteordningen anvendes

Indhold

Dette afsnit handler om, at skatteberegningen sker på en anden måde end ellers, når en medarbejder anvender forskerskatteordningen.

Afsnittet indeholder:

- Personfradrag
- Ægtefællens grundbeløb for positiv kapitalindkomst i topskattegrundlaget
- Fremførsel af underskud
- Overførsel af underskud til ægtefælle
- Ægtefællens fremførsel af underskud
- Grøn check
- Dødsboer
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Personfradrag

Den skat, der beregnes af indkomst under forskerskatteordningen, kan ikke nedsættes med personfradrag. Se [PSL § 10](#), stk. 4, 1. pkt.

Hvis medarbejderen har skattepligtig almindelig indkomst, kan skatten af denne nedsættes med personfradrag. Hvis personfradraget ikke udnyttes fuldt ud, kan den uudnyttede del af fradraget ikke overføres til ægtefællen. Se PSL § 10, stk. 4, 2. pkt.

Ægtefællens grundbeløb for positiv kapitalindkomst i topskattegrundlaget

Hvis en person under forskerskatteordningen har en nettokapitalindkomst, der er lavere end grundbeløbet for positiv kapitalindkomst, der indgår i ved beregning af topskat, kan forskelsbeløbet ikke anvendes til forhøjelse af ægtefællens grundbeløb. Se [KSL § 48 F](#), stk. 4 og [PSL § 7](#), stk. 5.

Fremførsel af underskud

Hovedregel

En medarbejder, der anvender forskerskatteordningen, kan ikke fremføre underskud i henhold til [PSL § 13](#), stk. 1 og 3, til fradrag i den skattepligtige indkomst og den personlige indkomst for de følgende indkomstår. Se [KSL § 48 F](#), stk. 5.

Det gælder fx renter af lån i fast ejendom, som ikke kan rummes i den skattepligtige almindelige indkomst.

Undtagelse - underskud fra erhvervmæssig virksomhed

Hvis medarbejderens underskud stammer fra erhvervsmæssig virksomhed, kan underskuddet fremføres.

Hvis medarbejderen både har underskud fra erhvervsmæssig virksomhed og andet underskud, skal indkomst, der er omfattet af skattepligtig almindelig indkomst, fordeles forholdsmæssigt på den erhvervsmæssige og den ikke-erhvervsmæssige del af underskuddet i et indkomstår. Se [KSL § 48 F](#), stk. 5.

Eksempel

Indkomst uden for forskerskatteordningen	60.000 kr.
Ikke-erhvervsmæssige fradrag	100.000 kr.
Erhvervsmæssige fradrag	50.000 kr.
Underskud	90.000 kr.

Der kan fremføres underskud med 30.000 kr. Beløbet fremkommer ved, at det erhvervsmæssige fradrag på 50.000 kr. reduceres med 20.000 kr. (50/150 af indkomsten på 60.000 kr., inden det fremføres som den erhvervsmæssige del af underskuddet).

Bemærk

Fremførsel af erhvervsmæssige underskud sker ikke automatisk og kan derfor kun ske ved henvendelse til Skattestyrelsen.

Overførsel af underskud til ægtefælle

Hvis medarbejderen er gift, er det kun underskud vedrørende erhvervsmæssig virksomhed, der kan overføres til ægtefællen efter [PSL § 13](#), stk. 2 og 4.

Landsskatteretten udtalte, at når et års renteudgifter skal fordeles mellem en periode, hvor der er sket beskatning efter [KSL § 48 E](#) og en periode, hvor der er sket beskatning efter de almindelige regler, følger heraf, at der kun kan ske fradrag for den del af renteudgifterne, der vedrører perioden med beskatning efter de almindelige regler. Klagerens ægtefælle havde været beskattet efter KSL §§ 48 E-F indtil 31. marts 2011. Klageren kunne kun overføre en forholdsmæssig andel af renteudgifterne på hendes ejendom til ægtefællen, svarende til den del af indkomståret, hvor ægtefællen blev beskattet efter de almindelige regler. Se [SKM2014.208.LSR](#) og [SKM2023.163.SR](#).

Ægtefællens fremførsel af underskud

Medarbejderens ægtefælle kan ikke fremføre underskud, som medarbejderen ikke selv ville kunne fremføre. Se [KSL § 48 F](#), stk. 5, sidste pkt.

Ægtefællernes formueforhold er bestemmende for, om et underskud hos ægtefællen reelt må anses for at skulle placeres hos medarbejderen selv.

Bemærk

Hvis ægtefællen mener at være berettiget til at fremføre eget underskud, kan det kun ske ved henvendelse til Skattestyrelsen.

Grøn check

Personer, som er omfattet af forskerskatteordningen, er ikke berettiget til den såkaldte grønne check efter lov om skattefri kompensation for forhøjede energi- og miljøafgifter. Se lovens [§ 1](#), stk. 5

Dødsboer

Der kan ikke kræves afsluttende skatteansættelse vedrørende indkomst, som afdøde tidligere har været beskattet af under forskerskatteordningen. Skatten bliver endelig ved medarbejderens død. Se [DBSL § 13](#), stk. 4.

Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2014.208.LSR	Landsskatteretten udtalte, at når et års renteudgifter skal fordeles mellem en periode, hvor der er sket beskatning efter KSL § 48 E og en periode, hvor der er sket beskatning efter de almindelige regler, følger heraf, at der kun kan ske fradrag for den del af renteudgifterne, der vedrører perioden med beskatning efter de almindelige regler. Klagerens ægtefælle havde været beskattet efter KSL §§ 48 E-F indtil 31. marts 2011. Klageren kunne kun overføre en forholdsmæssig andel af renteudgifterne på hendes ejendom til ægtefællen , svarende til den del af indkomståret, hvor ægtefællen blev beskattet efter de almindelige regler.	
Skatterådet		
SKM2023.163.SR	Spørger påtænkte at anvende forskerskatteordningen i forbindelse med, at han ville flytte tilbage til Danmark pr. 1. september 2023 eller senere, hvor han ville opfylde kravet om ikke at have været fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark i 10 år. Kravet om minimumsløn på mindst 72.500 kr. pr. måned i 2023 ville være opfyldt. Skatterådet bekræftede, at forskerskatteordningen kunne anvendes under forudsætning af opfyldelse af en række betingelser, herunder at der skulle indtræde dansk skattepligt i forbindelse med, at spørgeren påbegyndte arbejde under anvendelse af ordningen. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger kunne have to forskellige arbejdsgivere under forskerskatteordningen, hvis kontrakt nr. 2 startede senere end kontrakt nr. 1. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne have et sideløbende ansættelsesforhold, hvor lønnen var almindelig indkomstskattepligtig, og hvor der blev givet fradrag for de udgifter, der relaterede sig til dette ansættelsesforhold. Udgifter, der knyttede sig til ansættelsen under forskerskatteordningen, kunne ikke fratrækkes i skattepligtig almindelig indkomst. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerens ægtefælle kunne udnytte fradrag, som spørger ikke selv kunne udnytte i almindelig skattepligtig indkomst.	

C.F.6.2.5 Arbejdsgiverens registrering, indeholdelse og indberetning

Indhold

Dette afsnit handler om de regler, der gælder for registrering af anvendelse af forskerskatteordningen samt arbejdsgiverens indeholdelse og indberetning af A-skat og AM-bidrag.

Afsnittet indeholder:

- Registrering
- Indeholdelse af A-skat og AM-bidrag
- Indberetning til eIndkomst

- Overskydende skat og restskat.

Registrering

Indeholdelsespligtige, som beskæftiger personer, der har valgt, at vederlaget skal beskattes efter **KSL § 48 F**, skal give meddelelse herom efter Skatteforvaltningens nærmere anvisning. Se **kildeskattebekendtgørelsen § 16, stk. 3**.

Til brug for registrering af anvendelse af forskerskatteordningen anvendes blanket **01.012 A** eller **01.012 B**, som sendes til Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, Bygning 45, 4990 Sakskøbing eller til: **48E-postkasse@sktst.dk**.

Se også online løsning: **Online**

Ændringer i tjenesteforholdet

Hvis ansættelsesforholdet forlænges eller afbrydes før ansættelsesperiodens udløb, skal arbejdsgiveren meddele det til Skattestyrelsen på samme måde.

Indeholdelse af A-skat og AM-bidrag

Arbejdsgiveren skal indeholde A-skat med 27 pct. og AM-bidrag med 8 pct. Betaling af A-skat og AM-bidrag skal ske hver måned som for andre ansatte.

Se også

Se også afsnit **C.F.6.2.1** om beregningsgrundlag for A-skat.

Indberetning til eIndkomst

Indberetning til eIndkomst skal ske løbende hver måned som for andre ansatte. Ved indberetning af lønoplysninger for medarbejdere under forskerskatteordningen skal indkomsttypen angives med 08 (forskerordning).

Medarbejderen overgår til almindelig beskatning

Hvis en ansat overgår til almindelig beskatning under ansættelsen, skal lønoplysninger for perioder med løn under forskerskatteordningen indberettes til eIndkomst som nævnt. Perioder med indkomst til almindelig beskatning skal indberettes særskilt til eIndkomst med indkomsttype "almindelig indkomst".

Regulering af indeholdt skat

Hvis arbejdsgiveren har indeholdt almindelig A-skat, og medarbejderen senere kommer under forskerskatteordningen fra ansættelsens begyndelse, reguleres den indbetalte skat for det indeværende indkomstår af arbejdsgiveren.

Social sikring

Udgifter til obligatorisk udenlandsk social sikring, der kan fragå ved beregning af A-skat, skal indberettes til eIndkomst i felt 89 med indkomsttype 08 (forskerordning).

Overskydende skat og restskat

Hvis indeholdelsen af A-skat under ordningen er sket med et for lavt beløb, modregnes det manglende beløb i eventuel overskydende skat efter **KSL § 62**, stk. 1. Det sker før der beregnes procentgodtgørelse af overskydende skat.

Hvis indeholdelsen af A-skat under ordningen er sket med et for stort beløb, modregnes dette i eventuel restskat efter **KSL § 61**, stk. 1, før der beregnes procenttillæg .

Hvis modregningen fører til et samlet overskydende beløb, udbetales dette med procentgodtgørelse. Fører modregningen til et samlet resterende beløb, opkræves dette efter [KSL § 61](#), det vil sige med mulighed for indregning i næste års forskudsskat efter beregning af procenttillæg. Se [Betænkning til L81/2010 nr. 6](#).

Bestemmelserne i [KSL §§ 62](#) og [62 A](#) om modregning af restancer og renteberegning af overskydende skat og restskat efter 1. oktober i året efter indkomståret finder også anvendelse.

Se [KSL § 48 F](#), stk. 8.

C.F.6.3 Særlige regler for godkendte forskere

Indhold

Dette afsnit handler om, at der gælder særlige regler for forskere, der har fået godkendt deres kvalifikationer som forsker og som skal udføre forskningsarbejde.

Afsnittet indeholder:

- Hvem kan godkendes som forsker? ([C.F.6.3.1](#))
- Intet krav om minimumsløn ([C.F.6.3.2](#))
- Tidligere ansættelse som gæsteunderviser ([C.F.6.3.3](#)).

C.F.6.3.1 Hvem kan godkendes som forsker?

Indhold

Dette afsnit handler om, hvilke personer, der er omfattet af de særlige regler for godkendte forskere.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Godkendelsesmyndighed
- Godkendelse af kvalifikationer som forsker
- Godkendelse af arbejdets karakter af forskningsarbejde
- Frist for godkendelse som forsker.

Regel

Reglerne for godkendelse af en medarbejders kvalifikationer som forsker er fastsat af Ministeren for Forskning, Innovation og Videregående Uddannelser i [BEK nr. 216 af 01/03/2013](#), jf. [KSL § 48 E](#), stk. 8.

Godkendelsesmyndighed

Kompetencen til at godkende forskerkvalifikationer ligger enten hos ledelsen af en offentlig forskningsinstitution eller hos Danmarks Frie Forskningsfond.

Ansættelse på universiteter mv.

Institutionens ledelse træffer efter ansøgning afgørelse om godkendelse af medarbejderens kvalifikationer som forsker, og om medarbejderen skal udføre forskningsarbejde, når ansættelsen sker på følgende institutioner:

1. Universiteter

2. Sektorforskningsinstitutioner
3. Danmarks Medie- og Journalisthøjskole
4. Arkitektskolen Aarhus
5. Designskolen Kolding
6. Det Kongelige Danske Kunstakademis Skoler for Arkitektur Design og Konservering
7. De Nationale Geologiske Undersøgelser for Danmark og Grønland
8. Institutioner omfattet af lov om forskning ved arkiver, biblioteker, museer m.v.

Ansættelse på andre institutioner eller i en privat virksomhed

Når ansættelsen sker på andre institutioner, end dem der er nævnt ovenfor, eller når ansættelsen sker i en privat virksomhed, skal ansøgningen behandles af Danmarks Frie Forskningsfond.

Vejledning og ansøgningsskema findes på [Uddannelses- og forskningsministeriets hjemmeside](#).

Godkendelse af kvalifikationer som forsker

For at Danmarks Frie Forskningsfond kan godkende medarbejderens forskerkvalifikationer, skal ansøgeren dokumentere, at medarbejderen har videnskabelige kvalifikationer svarende til ph.d.-niveau. Der skal derfor vedlægges ph.d.-bevis udstedt til medarbejderen eller anden dokumentation for de videnskabelige kvalifikationer.

Godkendelse af arbejdets karakter af forskningsarbejde

Begrebet "forskningsarbejde" er defineret af OECD og bliver lagt til grund, når det skal afgøres, om en medarbejder opfylder betingelserne i [KSL § 48 E](#), stk. 4, for at være omfattet af de særlige regler for godkendte forskere. Arbejdet skal være omfattet af OECD's retningslinjer for forsknings- og udviklingsarbejde (Frascatimanualen). Udviklingsarbejde giver ikke ret til at bruge de særlige regler for godkendte forskere.

Til brug for Danmarks Frie Forskningsfonds afgørelse af, om arbejdet kan anses for forskningsarbejde, skal ansøgningen om godkendelse som forsker indeholde en beskrivelse af stillingen.

Det skal fremgå af ansættelseskontrakten, at der er tale om en egentlig forskerstilling. Stillinger, som ikke indeholder sædvanlige forskningsforpligtelser, giver ikke ret til at anvende de særlige regler for godkendte forskere.

Det betyder, at forskningsforpligtelsen skal have et omfang, der er sædvanligt for en forskerstilling på et universitet eller ved en forskningsinstitution. Se bemærkningerne til [Lovforslag nr. 162/2007](#).

Frist for godkendelse som forsker

Godkendelse som forsker skal foreligge ved ansættelsens begyndelse. Se [KSL § 48 E](#), stk. 4.

Det accepteres dog, at medarbejderen tiltræder stillingen, inden godkendelsen foreligger, hvis der indgives ansøgning om godkendelse som forsker til Danmarks Frie Forskningsfond **senest en måned** efter ansættelsesforholdets påbegyndelse.

C.F.6.3.2 Intet krav om minimumsløn

Der stilles ikke krav om en minimumsløn til medarbejdere, der er omfattet af den særlige regel om godkendte forskere.

Personer,

- hvis kvalifikationer som forskere er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller et forskningsråd, og
- som skal udføre forskningsarbejde,

er ikke omfattet af vederlagskravet i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3. Se [KSL § 48 E](#), stk. 4.

Forskerskatteordningen kan derfor anvendes af godkendte forskere, uanset hvor meget de får i løn.

Se også

- afsnit [C.F.6.1.4](#) om krav om minimumsløn
- afsnit [C.F.6.3.1](#) om betingelserne for at blive godkendt som forsker.

C.F.6.3.3 Tidligere ansættelse som gæsteunderviser

Indhold

Dette afsnit handler om, at tidligere perioder med skattepligt som gæsteunderviser og lignende ikke tæller med, når det vurderes, om en godkendt forsker opfylder betingelserne for at anvende forskerskatteordningen.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Betingelse, der bortfalder
- Definition af gæsteunderviser
- Gæsteunderviser med begrænset skattepligt
- Gæsteunderviser med fuld skattepligt
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Tidligere perioder af en samlet varighed på højst 12 måneder inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen indgår i visse tilfælde ikke ved vurderingen af, om en godkendt forsker opfylder betingelserne for at anvende forskerskatteordningen, når forskeren har været skattepligtig som gæsteunderviser og lignende. Se [KSL § 48 E](#), stk. 5.

Betingelse, der bortfalder

Den betingelse, der ses bort fra for så vidt angår perioder som gæsteunderviser, er betingelsen om ikke at have været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen. Se [KSL § 48 E](#), stk. 3, nr. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.6.1.3](#) om medarbejderens skattepligt forud for ansættelsen.

En ansættelse som godkendt forsker kan ligge i umiddelbar forlængelse af en periode som gæsteunderviser omfattet af [KSL § 48 E, stk. 5](#). Se bemærkningerne i [Lovforslag nr. 162/2007](#).

Definition af gæsteunderviser

En gæsteunderviser er efter [KSL § 48 E, stk. 5](#), en person, der i en kortere periode har arbejdet på et universitet eller en forskningsinstitution i forbindelse med gæsteundervisning og lignende, herunder forelæsninger.

Skatterådet har i en bindende svar bekræftet, at begrebet "gæsteundervisere og lignende" i KSL § 48 E, stk. 5, også omfatter gæsteforskere. Afgørelsen er bl.a. begrundet med, at begrebet skal forstås bredt, da der i praksis er tale om, at det er de samme personer, der både udfører undervisning og forskning ved universiteterne. En gæsteunderviser er derfor som regel også forsker, og det kan være tilfældigt, hvilken betegnelse, der bruges. Egentlig forskning bør derfor også være omfattet af bestemmelsen, hvis den skal have et praktisk indhold. Se [SKM2011.617.SR](#).

Gæsteunderviser med begrænset skattepligt

Bestemmelsen om gæsteundervisere omfatter for det første personer, der har været begrænset skattepligtige af lønindkomst efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, fra et universitet eller en forskningsinstitution. Se [KSL § 48 E](#), stk. 5, 1. pkt.

Perioden med almindelig skattepligt må højst være af en samlet varighed på 12 måneder inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen som godkendt forsker.

Gæsteunderviser med fuld skattepligt

Bestemmelsen om gæsteundervisere omfatter for det andet personer, der har været fuldt skattepligtige efter [KSL § 1](#), fx fordi deres ophold i Danmark har været mere end 6 måneder. Bestemmelsen gælder i så fald kun, hvis opholdet ved et dansk universitet eller en forskningsinstitution udelukkende er finansieret af midler, der kommer fra kilder uden for Danmark. Se [KSL § 48 E](#), stk. 5, 2. pkt.

Perioden med almindelig skattepligt må højst være af en samlet varighed på 12 måneder inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen som godkendt forsker.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2011.617.SR	Tidligere perioder med skattepligt under ophold som gæsteforsker ved dansk universitet blev anset for omfattet af begrebet "gæsteundervisere og lignende" i KSL § 48 E, stk. 6. Forskerskatteordningen kunne derfor anvendes ved en senere ansættelse på universitetet. Dette ville også gælde, selv om forskeren tidligere havde anvendt ordningen.	

C.F.7 Ansatte i EU og internationale organisationer

Indhold

Afsnittet indeholder en række afsnit om den skattelempelse, der skal gives ved arbejde i en række internationale og danske organisationer.

Afsnittet indeholder:

- Ansatte i EU ([C.F.7.1](#))
- Internationale organisationer ([C.F.7.2](#))
- PLO's repræsentationskontor i Danmark ([C.F.7.3](#))
- Stipendiater fra udviklingslandene ([C.F.7.4](#)).

C.F.7.1 Ansatte i EU

Indhold

Afsnittet indeholder en række afsnit om den skattemæssige behandling i Danmark af personer, der er ansat i EU eller valgt til Europa-Parlamentet.

Afsnittet indeholder:

- Ansatte i organisationen ([C.F.7.1.1](#))
- EU-freelancetolke ([C.F.7.1.2](#))
- Europa-skolen ([C.F.7.1.3](#))
- EU-parlamentarikere ([C.F.7.1.4](#)).

C.F.7.1.1 Ansatte i organisationen

Indhold

Afsnittet handler om den skattemæssige behandling i Danmark af personer, der er ansat i EU.

Afsnittet indeholder:

- Skattepligt
- Objektiv skattefritagelse af EU-lønnen
- Beskatning af indkomst ud over EU-lønnen
- Pensioner fra EU
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skattepligt

Hvis en person med bopæl i Danmark bliver ansat i EU og derfor flytter til en anden EU-medlemsstat, bliver personen i skattemæssig henseende betragtet som om, at han har bevaret sin tidligere bopæl i Danmark herunder ved anvendelse af en DBO indgået med en anden medlemsstat.

Det samme gælder for personens ægtefælle og børn, som personen tager vare på og forsørger.

Det gælder dog ikke for ægtefæller, der er "selverhvervende". Efter Skattestyrelsens opfattelse betyder det, at ægtefællen har selvstændig indkomst fra personligt arbejde, liberalt erhverv eller lignende.

Se artikel 13 i [protokol om EU's privilegier og immuniteter](#) og [CIR nr. 135 af 4. november 1988](#) pkt. 5 om skattepligt ved ansættelse i EU.

Personer, der bliver ansat i EU efter at være fraflyttet Danmark, er også omfattet af artikel 13 i protokol om EU's privilegier og immuniteter. Det er dog en forudsætning, at de ved ansættelsen opholder sig i det land, hvor de skal arbejde, og er skattepligtige til Danmark efter [KSL § 1](#). Se skd.1974-29.174 og skd.1982-63.349 om skattepligt ved ansættelse i EU.

Se også

Se også afsnit [C.F.1.1](#). om fuld skattepligt.

Skattepligten efter artikel 13 i protokol om EF's privilegier og immuniteter varer ved så længe, at personen under sin ansættelse opholder sig på en medlemsstats område. Se TfS 1987, 200 om en EF-ansat, der udførte sit arbejde uden for EF.

Hvis en person kan bevise, at personen allerede inden sin ansættelse i EU har truffet foranstaltninger til at tage ophold i det EU-land, hvori han skal arbejde, vil arbejdslandet blive anset for at være bopælsland.

Det er ikke nok, at personen inden ansættelsen har haft til hensigt at tage ophold i det andet EU-land. Der skal være truffet foranstaltninger til at tage bopæl dér uafhængigt af ansættelsen i EU. Se EU-dom om at fastlægge bopæl, ([sag C-88/92](#) - Samling af Afgørelser 1993 side I-3315) - anmodning om præjudiciel afgørelse.

Objektiv skattefritagelse af EU-lønnen

Ansatte i EU, Europa-Kommissionens medlemmer samt dommere, generaladvokater, justitssekretærer og assisterende referenter ved EU-domstolen er objektivt skattefritaget af løn, vederlag og honorarer, som de modtager af EU. Se artikel 12, 19 og 20 i [protokol om EU's privilegier og immuniteter](#).

Når en indkomst er objektivt skattefritaget, betyder det, at indkomsten ikke indgår i den danske skatteberegning.

Ingen fradrag for lønmodtagerudgifter

Med virkning fra og med indkomståret 2016 kan udgifter, der vedrører erhvervelse af indkomst, der er objektivt skattefritaget, ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det drejer sig typisk om udgifter til befordring, rejser, flytning og dobbelt husførelse, der er omfattet af [LL § 9](#), stk. 1, LL § 9 A, LL § 9 B, stk. 4, og LL §§ 9 C og 9 D. Se [LL § 9](#), stk. 2, 3. pkt., indsat ved [lov nr. 1888 af 29.12.2015 § 7, nr. 3](#). Andre lønmodtagerudgifter, der ikke længere kan fradrages, er fx udgifter til kurser, studierejser og faglitteratur, arbejdstøj samt arbejdsværelse, kontorhold, telefon og computer, når den pågældende udgift vedrører udførelsen af arbejde, hvorfra indkomsten er objektivt skattefritaget.

Lovændringen har ingen betydning for fradrag for fagforeningskontingent og bidrag til A-kasse og efterløn. Se [L 56/2015](#), pkt. 3.5.2.

Bemærk

Europol-ansatte skal have skattelempelse efter "gammel exemption" metoden. Se afsnit [C.F.7.2](#) om internationale organisationer.

Eksempel: Konsulent ved et EF-projekt blev ikke anset for at være ansat i EF

I perioden september/oktober 1988 deltog skatteyder som konsulent ved et EF-projekt i Kina. Projektet bestod i undersøgelser af fiskerisektoren i Kina. Skatteyderen modtog 76.000 kr. i honorar for sin deltagelse i projektet. Forud for rejsen til Kina deltog skatteyderen i en briefing i Bruxelles.

Østre Landsret fandt ikke, at skatteyderen havde bevist, at honoraret var modtaget som led i et ansættelsesforhold i EF. Beløbet var derfor skattepligtigt i Danmark. Se TfS 1996, 119 (ØLD).

Eksempel: En erhvervsdrivende blev ikke anset for at være ansat i Europa-Kommissionen

Der var indgået en kontrakt mellem Europa-Kommissionen og en skatteydere personligt drevne erhvervsvirksomhed. Kontrakten lød på 12 måneder, og skatteyderen flyttede til Bruxelles for at udføre arbejdet.

Østre Landsret fandt ikke, at skatteyderen havde bevist, at arbejdet var udført som led i en ansættelse i Europa-Kommissionen. Det var heller ikke bevist, at skatteyderen havde betalt skat til EU af indkomsten. Indkomsten blev derfor ikke anset for at være skattefri i Danmark. Se [SKM2004.264.ØLR](#).

Eksempel: Honorar fra et EU forligningsorgan ikke udbetalt som led i en ansættelse ved EU

Skatteyder blev af Europa-Kommissionen udpeget som medlem af et EU forligsorgan.

I 2007 blev der udbetalt honorar for 71 arbejdsdage i forligsorganet.

Skatterådet fandt ikke, at der var tale om en ansættelse ved EU, der kunne blive omfattet af reglerne i artikel 13 i protokol om EU's privilegier og immuniteter. Honoraret blev derfor anset for at være skattepligtig indkomst i Danmark. Se [SKM2008.359.SR](#).

Beskatning af indkomst ud over EU-lønnen

Ansatte i EU, der har bevaret bopæl i Danmark i skattemæssig henseende efter artikel 13 i protokol om EU's privilegier og immuniteter, skal beskattes i Danmark af deres samlede årsindtægt, bortset fra EU-lønnen, uanset årsindtægtens art og oprindelsessted. Se departementets udtalelse i TfS 1987, 41 om beskatning i Danmark af lejeværdi af egen bolig beliggende i Luxembourg.

Eksempel: EU-ansat skulle beskattes i Danmark af boliger beliggende i Luxembourg og Frankrig

Skatteyder var ansat i EU og fortsat fuldt skattepligtig til Danmark. Skatteyder ejede en ejendom i Luxembourg og en ejendom i Frankrig.

Landsskatteretten fandt, at skatteyderen skulle beskattes i Danmark af lejeværdi af egen bolig af ejendommene beliggende i Luxembourg og Frankrig. Se [SKM2001.326.LSR](#).

Pensioner fra EU

Invalidepension, alderspension og efterladtepension, der udbetales af EU, er skattefri (objektivt skattefritaget). Se [Rådets forordning nr. 549/69 af 25. marts 1969](#), artikel 2.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
EU-domme		
C-88/92	Sagen drejede sig om fastlæggelsen af bopæl i forbindelse med ansættelse ved EU. Personen var bosat i Holland og blev ansat i EU med tjenestested i Belgien. Personen gjorde gældende, at han allerede inden ansættelsen i EU havde til hensigt at flytte til Belgien, hvorfor han ikke tog ophold i en anden medlemsstat "udelukkende" med henblik på ansættelsen i EU. Personen mente derfor ikke, at han var omfattet af artikel 14 i protokollen om EF's privilegier og immuniteter. EU-domstolen fandt, at der skulle være truffet foranstaltninger til at tage bopæl i den anden medlemsstat uafhængigt af ansættelsen i EU, for at personen ikke var omfattet af artikel 14. Ikke skattefritaget.	
Landsretsdomme		

TfS 1996, 119 ØLD	Skatteyder deltog som konsulent ved et EF-projekt i Kina. Projektet bestod i undersøgelser af fiskerisektoren i Kina. Skatteyderen modtog 76.000 kr. i honorar for sin deltagelse i projektet. Forud for rejsen til Kina deltog skatteyderen i en briefing i Bruxelles. Østre Landsret fandt ikke, at skatteyderen havde godtgjort, at honoraret var modtaget som led i et ansættelsesforhold i EF. Beløbet var skattepligtigt i Danmark. Ikke skattefritaget.	
<u>SKM2004.264.ØLR</u>	Der var indgået en kontrakt mellem Europa-Kommissionen og en skatteyers personligt erhvervsdrevne virksomhed. Kontrakten lød på 12 måneder og skatteyderen flyttede til Bruxelles for at udføre arbejdet. Østre Landsret fandt ikke, at skatteyderen havde godtgjort, at arbejdet var udført som led i en ansættelse i Europa-Kommissionen. Indkomsten blev ikke anset for at være skattefri i Danmark. Ikke skattefritaget.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2020.402.LSR</u>	Klageren var ikke omfattet af den personkreds, som efter Rådets forordning nr. 549/69 af 25. marts 1969, artikel 2, litra a, er fritaget for national beskatning. Der skulle derfor betales skat ved udbetaling fra en privat pensionsordning med løbende udbetalinger, der var oprettet ved overførsel af modværdien af de pensionsrettigheder, der var optjent under klagerens ansættelse ved EU, idet klageren havde haft bortseelsesret for indbetalingerne.	Tidligere instans <u>SKM2020.65.SR.</u>
<u>SKM2013.296.LSR</u>	En skatteyder, der arbejdede i en international organisation i Danmark, hvor lønnen var objektivt skattefritaget, havde adgang til befordringsfradrag mellem hjem og arbejde, som skatteyderen kunne udnytte i anden indkomst.	Med virkning fra og med indkomståret 2016 kan udgifter, der vedrører erhvervelse af indkomst, der er objektivt skattefritaget, ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se <u>LL § 9</u>, stk. 2, 3. pkt., indført ved <u>lov nr. 1888 af 29.12.2015 § 7, nr. 3.</u>
<u>SKM2001.326.LSR</u>	En dansk EU-ansat, der var fuldt skattepligtig til Danmark og bosat i Luxembourg, skulle beskattes af lejeværdi af egen bolig af ejendomme beliggende i Luxembourg og Frankrig.	
Skatterådet		

<u>SKM2020.97.SR</u>	Spørger havde påtaget sig et hverv for Europa-Kommissionen uden at være ansat i Kommissionen. Spørger ønskede at vide om den sekretariatsgodtgørelse spørger modtog i forbindelse med hvervet var skattepligtig. Dernæst ønskede spørger at vide om de faktiske omkostninger i forbindelse med hvervet til drift af sekretariat, transport m.v. kunne fradrages. Skatterådet bekræftede, mod spørgers opfattelse, at godtgørelsen var skattepligtig. Derudover bekræftede Skatterådet, at udgifter afholdt med henblik på at erhverve indkomsten, kunne fradrages i indkomsten. Spørger blev i den forbindelse anset for at være honorarmodtager, hvorfor et eventuelt nettounderskud ikke kunne fradrages i anden indkomst eller fremføres til senere års indkomst.	
<u>SKM2008.359.SR</u>	Skatteyder blev af EU-Kommissionen udpeget som medlem af et EU forligsorgan. Skatterådet fandt ikke, at der var tale om en ansættelse ved EU, der kunne blive omfattet af reglerne i artikel 13 i protokol om EF's privilegier og immuniteter. Honoraret blev anset for at være skattepligtig indkomst i Danmark.	

C.F.7.1.2 EU-freelancetolke

Indhold

Afsnittet beskriver den skattemæssige behandling i Danmark af personer, der er beskæftiget som freelancetolke i EU.

Afsnittet indeholder:

- Freelancetolke ved EU-parlamentet, Europa-Kommissionen og EU-Domstolen
- Konferencetolke

Freelancetolke ved EU-parlamentet, Europa-Kommissionen og EU-Domstolen

Freelancetolke, der er beskæftiget ved Europa-Parlamentet, er fritaget for national beskatning af vederlag for tolkevirksomhed ved parlamentet. Fritagelsen for national beskatning gælder fra og med den 1. marts 1983.

Freelancetolke ved Europa-Kommissionen og EU-Domstolen er fritaget for national beskatning fra og med den 1. januar 1989.

Det skattemæssige hjemsted vil som for øvrige ansatte være Danmark, med mindre tolken udøver anden virksomhed i opholdsstaten.

Skattefritagelsen gælder også for freelancetolkes vederlag for skriftligt oversættelsesarbejde, når arbejdet sker som led i ansættelsesforholdet. Der skal være betalt skat til EU af vederlaget.

Konferencetolke

Konferencetolke og hjælpeansatte konferencetolke, der er ansat af Europa-Kommissionen, skal betale skat til EU og er derfor fritaget for national beskatning af deres vederlag. Se artikel 13 i protokol i om EU's privilegier og immuniteter.

For at sikre en ensartet behandling af de konferencetolke, der bliver ansat på vegne af EU's institutioner og organer, har Rådet for den Europæiske Union udstedt [forordning nr. 628/2000 af 20. marts 2000](#).

Forordningen fastslår, at de betingelser for ansættelse og aflønning, der er for konferencetolke, der bliver ansat af Europa-Parlamentet, også skal gælde for de hjælpeansatte, som Europa-Kommissionen ansætter som konferencetolke på vegne af EU's institutioner og organer.

C.F.7.1.3 Læreres tilskud fra Europaskolen

Danmark har ved sin tiltrædelse af statutten for Europa-skolen indgået en international overenskomst, som forpligter Danmark til at give afkald på beskatning af de beløb, som skolen udbetaler til den enkelte lærer i tilskud til den nationale nettoløn.

Den normale løn, der bliver udbetalt fra hjemlandet, er skattepligtig indkomst i hjemlandet.

C.F.7.1.4 EU-parlamentarikere

Indhold

Afsnittet beskriver reglerne om beskatning af EU-parlamentarikernes rejse- og opholdsudgifter samt deres supplerende pensionsordning fra Europa-Parlamentet.

Afsnittet indeholder:

- Rejse- og opholdsudgifter
- Supplerende pensionsordning fra Europa-Parlamentet
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

- Afsnit [C.A.3.4.9](#) om medlemmer af EU-Parlamentet
- Skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg af den 9. marts 2000 på [spørgsmål S 1773](#) om beskatning af medlemmer af Europa-Parlamentet og deres pensionsordninger

Rejse- og opholdsudgifter

Den nationale beskatningsret til EU-parlamentarikernes rejse- og opholdsgodtgørelser er begrænset, så det kun er urimeligt høje godtgørelser, der kan blive beskattet i Danmark.

Hvorvidt en godtgørelse er urimelig høj eller ej efter en gennemsnitsbetragtning, bliver udelukkende afgjort efter EU-rettens regler med EU-Domstolen som sidste instans. Danmarks interne regler må ikke lægges til grund ved vurderingen.

Det samme gælder for andre arbejdsrelaterede udgiftsgodtgørelser, som parlamentsmedlemmer får udbetalt af Europa-Parlamentet. Se EF-domstolens afgørelse af den 15. september 1981, sag [C-208/80](#), Lord Bruce of Donington mod Eric Gordon Aspen, Samling af afgørelser 1981 side 02205.

I praksis kan Danmark ikke beskatte rejse- og opholdsgodtgørelser samt arbejdsrelaterede udgiftsgodtgørelser, der bliver udbetalt af Europa-Parlamentet til parlamentsmedlemmerne fra Danmark.

Supplerende pensionsordning fra Europa-Parlamentet

Skatteministeren har i et svar af den 9. marts 2000 til Folketingets Skatteudvalg redegjort for reglerne om beskatning af medlemmer af Europa-Parlamentet og deres pensionsordninger.

Med virkning fra og med den 2. juni 1998 er der gennemført en ændring af [PBL § 53 A](#), som indebærer, at pensionsordninger, der er oprettet i udenlandske pensionskasser, er omfattet af reglen i PBL § 53 A.

Pensionsopsparerne kan vælge at anvende reglen fra og med den 1. januar 1995.

For Europa-parlamentarikerne indebærer ændringen, at tidligere parlamentarikere ikke længere bliver beskattet af udbetalinger fra ordningen. Derimod bliver parlamentarikerne beskattet af Europa-Parlamentets bidrag til pensionsordningen samt den løbende tilvækst til pensionsordningen.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
EU-domme		
Sag C-208/80 , Samling af afgørelser 1981 side 02205	Afgørelsen vedrører Englands ret til at beskatte udbetalte rejse- og opholdsgodtgørelser, udbetalt i skatteåret 1975/1976 af Europa-Parlamentet til Lord Bruce of Donington som medlem af Europa-Parlamentet. Det blev i afgørelsen bestemt, at den nationale beskatningsret skal være begrænset, så det alene er rejse- og opholdsudgifter, der er urimeligt høje, der kan blive beskattet i parlamentarikerens hjemland.	

C.F.7.2 Internationale organisationer

Indhold

Afsnittet indeholder en række afsnit om den lempelse/skattefrihed, som ansatte ved visse organisationer opnår. Det fremgår af afsnittet, hvilken lempelse/skattefrihed, der skal anvendes til hvilke organisationer.

Afsnittet indeholder:

- Ansatte i internationale organisationer ([C.F.7.2.1](#))
- Organisationer, hvor lønnen er objektiv skattefri ([C.F.7.2.2](#))
- Organisationer, hvor løn skattelempes med exemption - ny metode ([C.F.7.2.3](#))
- Organisationer, hvor skattelempelse gives med exemption - gammel metode eller hvor særlig dokumentation er påkrævet ([C.F.7.2.4](#))
- Organisationer uden aftaler om skattelempelse ([C.F.7.2.5](#))
- FN-pensioner - United Nations Joint Staff Pension Fund ([C.F.7.2.6](#))
- Nordisk Ministerråds sekretariat ([C.F.7.2.7](#))
- I.A.E.S.T.E. og A.I.E.S.E.C. ([C.F.7.2.8](#))

C.F.7.2.1 Ansatte i internationale organisationer

Indhold

Afsnittet beskriver generelt betingelserne for skattefrihed og skattelempelse, som ansatte i internationale organisationer kan opnå.

Afsnittet indeholder:

- Ansatte i den faste stab
- Ansatte der ikke tilhører den faste stab

- Ejendomsværdiskat
- Arbejdsmarkedsbidrag
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ansatte i den faste stab

En international organisation eller institution kan opnå særlige rettigheder og immuniteter ved mellemfolkelig overenskomst. Se [Lov om rettigheder og immuniteter for internationale organisationer](#).

En sådan overenskomst kan bl.a. have betydning for beskattningen af de ansatte i den faste stab og eventuelt andre personer, der optræder på de pågældende organisationers vegne.

En mellemfolkelig overenskomst kan medføre skattefrihed af den løn, der bliver udbetalt af organisationen til den faste stab af ansatte embedsmænd i organisationen.

Skattefriheden for organisationens embedsmænd bliver givet som fuld exemption (objektiv skattefrihed) eller som almindelig exemption - gammel eller ny metode. ► Sidstnævnte ◀ med progression.

Ansatte, der ikke tilhører den faste stab

Hvis andre personer end den faste stab skal være omfattet af skattefrihed, skal det klart fremgå af den overenskomst, der vedrører den pågældende organisation.

Mange organisationer ansætter specialister til særlige projekter. De personer har ofte titler som "Field Officer", "Expert on Mission" eller "Technical adviser".

Disse specialister er sjældent en del af den faste stab af ansatte embedsmænd ved den pågældende organisation.

Det fremgår ofte af kontrakterne, at de pågældende personer ikke har de samme rettigheder og immuniteter, herunder skattefrihed, som den faste stab af ansatte embedsmænd.

Personer, der ikke er en del af den faste stab af ansatte embedsmænd, kan blive skattefritaget under forudsætning af, at der fra den organisation, hvor personen er ansat, foreligger en erklæring om, at organisationen anser personen for ansat som embedsmand (official eller staff member). Erklæringen skal også indeholde navnet og artikelnummeret på den konvention, der giver ret til skattefrihed. Erklæringen skal indsendes til Skattestyrelsen efter anmodning.

Landsskatteretten fandt, at der ikke var hjemmel til at fritage en indkomst, som klageren havde modtaget som vederlag i forbindelse med ansættelse ved European Molecular Biology Laboratory (EMBL) i Tyskland, for beskattning i Danmark. Se [SKM2018.236.LSR](#).

Bemærk

En person, der ikke er ansat som en del af organisationens faste stab eller ikke via en erklæring fra organisationen anses for at være ansat som embedsmand, er ikke berettiget til skattefrihed. Der kan derimod gives skattelempelse efter [LL § 33 A](#), hvis betingelserne er opfyldt.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.2](#) om [LL § 33 A](#).

Ny værtskabsaftale med FN

Danmark og FN har den 22. september 2022 med virkning fra samme dato indgået én samlet værtskabsaftale for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE UN-aftalen). Aftalen erstatter de tidligere indgåede værtskabsaftaler med de pågældende organisationer.

ONE UN-aftalen gælder for de ► [10 FN-organisationer i FN-byen](#) ◄: IOM, UNDP, UNEP, UNFPA, UNHCR, UNICEF, UNOPS, WFP, UN Women og WHO.

Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: [UNTC](#)

Ejendomsværdiskat

Ansatte ved internationale organisationer er ikke fritaget for at betale ejendomsværdiskat af fast ejendom.

Årsagen hertil er, at de ansatte ved internationale organisationer ikke er omfattet af reglerne i [KSL § 3](#), om personer der er undtaget for skattepligt.

Dermed er de ansatte ikke omfattet af fritagelsen fra at betale ejendomsværdiskat af fast ejendom efter [EVSL § 2](#) gældende til og med den 31. december 2023 og [ESL § 2](#), gældende fra og med den 1. januar 2024. Se [SKM2003.135.TSS](#).

Det samme gælder for de øverste administrative ledere og deres stedfortrædere ansat i internationale organisationer, som Danmark har indgået værtsaftaler med.

De pågældende er omfattet af Wienerkonventionen som følge af Kgl. Anordning nr. 18 af 18. januar 1951, men ikke af [KSL § 3](#), stk. 2, om fremmede staters herværende diplomatiske repræsentanter.

Dermed er de heller ikke omfattet af ESL § 2. Se [SKM2003.135.TSS](#).

Arbejdsmarkedsbidrag

Ansatte ved internationale organisationer er fritaget for arbejdsmarkedsbidrag, hvis Danmark har indgået en værtsaftale om skattefrihed. Se [SKM2004.479.TSS](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2023.390.LSR	Sagen angik, om klageren som ledende medarbejder i den internationale organisation WHO var fritaget for betaling af ejendomsværdiskat vedrørende en ejendom i Danmark, som klageren købte i 2016 og anvendte privat. Landsskatteretten bemærkede, at klageren ikke var undtaget fra skattepligt i medfør af kildeskattelovens § 3 , stk. 2 og 3, om fremmede staters herværende diplomatiske repræsentanter m.v., idet klageren ikke var omfattet af personkredsen i bestemmelsen. Klageren var omfattet af personkredsen i art. VI og VIII i værtsaftalen med WHO, hvorefter klageren havde de samme rettigheder og fritagelser m.v. som diplomatiske udsendinge. Ifølge wienerkonventionen var diplomatiske repræsentanter fritaget for alle afgifter og skatter på privat fast ejendom i Danmark, hvis ejendommen ejedes af udsenderstaten og anvendtes til brug for repræsentationen. Da den omhandlede ejendom var ejet af klageren og anvendt privat, var klageren derfor heller ikke omfattet af denne undtagelse. Herefter, og da der ikke var tale om en praksisændring, der først havde virkning fra indkomståret 2018, stadfæstede Landsskatteretten Skattestyrelsens afgørelse, hvorefter	

	klageren ikke var undtaget for betaling af ejendomsværdiskat for indkomståret 2016.	
<u>SKM2018.236.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at der ikke var hjemmel til at fritage en indkomst, som klageren havde modtaget som vederlag i forbindelse med ansættelse ved European Molecular Biology Laboratory (EMBL) i Tyskland, for beskatning i Danmark.	

C.F.7.2.2 Organisationer, hvor lønnen er objektiv skattefri

Indhold

Afsnittet indeholder en liste over de internationale organisationer, hvor ansatte embedsmænd er objektivt skattefritaget.

Afsnittet indeholder:

- Liste over internationale organisationer, hvor lønnen er objektiv skattefri
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ingen fradrag for lønmodtagerudgifter

Med virkning fra og med indkomståret 2016 kan udgifter, der vedrører erhvervelse af indkomst, der er objektivt skattefritaget, ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det drejer sig typisk om udgifter til befordring, rejser, flytning og dobbelt husførelse. Se [LL § 9](#), stk. 2, 3. pkt., indsat ved [lov nr. 1888 af 29.12.2015 § 7, nr. 3](#). Andre lønmodtagerudgifter, der ikke længere kan fradrages er fx udgifter til kurser, studierejser og faglitteratur, arbejdstøj samt arbejdsværelse, kontorhold, telefon og computer.

Lovændringen har ingen betydning for fradrag for fagforeningskontingent og bidrag til A-kasse og efterløn. Se [L 56/2015](#), pkt. 3.5.2.

Liste over internationale organisationer, hvor lønnen er objektiv skattefri

Organisation	Bemærkninger
ADB , Asian Development Bank, Den asiatiske udviklingsbank	Overenskomst af 4. december 1965, artikel 56, stk. 2. I medlemsland kan dog sammen med ratifikations- eller tiltrædelsesdokumentet deponere en erklæring, der går ud på, at det pågældende medlemsland for sig og sine myndigheder bevarer retten til at beskatte lønninger og emolumenter (tillægsindtægter), der af banken udbetales personer, som er statsborgere i eller står i andet tilhørsforhold til dette medlemsland Se <u>BKI nr. 75 af 30/09/1966</u> om bekendtgørelse af overenskomst af 4. december 1965 om oprettelse af Den asiatiske Udviklingsbank
AfDB , African Development Bank, Den afrikanske udviklingsbank	<u>Overenskomst af 4. august 1963</u> , artikel 57, stk. 2 Se <u>BKI nr. 11 03/02/1989</u> om bekendtgørelse om overenskomst af 4. august 1963 om oprettelse af Den Afrikanske Udviklingsbank

AFDF , African Development Fund, Den afrikanske udviklingsfond	Overenskomst af 29. november 1972 , artikel 49, stk. 2 Se BKI nr. 121 af 13/12/1974 om bekendtgørelse om overenskomst af 29. november 1972 om oprettelse af Den Afrikanske Udviklingsfond
AIIB , Asian Infrastructure Investment Bank, Den asiatiske Infrastrukturinvesteringsbank	Overenskomst af 29. juni 2015, artikel 51, stk. 2. Et medlemsland kan dog sammen med sit ratifikations-accept- eller godkendelsesinstrument deponere en erklæring om, at det pågældende medlem for sig selv og sine politiske underafdelinger bevarer retten til at beskattes lønninger og honorarer, der efter de givne omstændigheder udbetales af banken til personer, som er statsborgere i eller står i andet tilhørsforhold til medlemmet Se BKI nr. 7 af 13/03/2018 om bekendtgørelse af overenskomst af 29. juni 2015 om Den Asiatiske Infrastrukturinvesteringsbank
CE , Conseil de l'Europe, Europarådet	Se under Europarådet
CEMT , Conférence Européenne des Ministères des Transport	Se under OECD Se Protocol concerning the European conference of ministers of transport , artikel 7, litra b
CERN , European Organization for Nuclear Research	Organisationens embedsmænd, jf. protokol af 18. marts 2004, artikel 10, stk. 2 (b) Organisationens generaldirektør, jf. artikel 12 Se BKI nr. 43 af 28/10/2009 om bekendtgørelse af protokol af 18. marts 2004 om rettigheder og immuniteter for Den Europæiske Organisation for Nuklear Forskning
Den Fælles Råvarefond	Overenskomst af 27. juni 1980 om oprettelse af Den fælles Råvarefond, artikel 48, stk. 3 Se BKI nr. 102 af 01/11/1990 om bekendtgørelse om overenskomsten af 27. juni 1980 om oprettelse af Den fælles Råvarefond
Det Europæiske Arbejdsmiljøagentur	Protokol om EU's privileger og immuniteter , artikel 11-14 om skattefritagelse
Det Europæiske Miljøagentur	Protokol om EU's privileger og immuniteter , artikel 11-14 om skattefritagelse Se også BKI nr. 93 af 17/08/1995 om bekendtgørelse aftale af 10. maj 1995 med Det Europæiske Miljøagentur om hjemsted

EASA, European Aviation Safety Agency	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter</u>, artikel 11-14 <u>EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EU) 2018/1139 af 4. juli 2018</u> om fælles regler for civil luftfart og oprettelse af Den Europæiske Unions Luftfartssikkerhedsagentur og om ændring af forordning (EF) nr. 2111/2005, (EF) nr. 1008/2008, (EU) nr. 996/2010, (EU) nr. 376/2014 og direktiv 2014/30/EU og 2014/53/EU og om ophævelse af (EF) nr. 552/2004 og (EF) nr. 216/2008 og Rådets forordning (EØF) nr. 3922/91, artikel 96
EBA, Den Europæiske Banktilsynsmyndighed	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter</u>, artikel 11-14 om skattefritagelse
ECA, Den Økonomiske Kommission for Afrika	Regional kommission (UNEBA) under Det Økonomiske og Sociale Råd i FN (ECOSOC) Se <u>BKI nr. 37 af 10. juli 1948</u> om bekendtgørelse om Danmarks Tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter, artikel V, stk. 18 (embedsmænd)
ECB, Den Europæiske Centralbank	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter</u>, artikel 11-14, jf. artikel 22
ECDC, Det Europæiske Center for Forebyggelse af og Kontrol med sygdomme	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter</u>, artikel 11-14 <u>EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EF) Nr. 851/2004 af 21. april 2004</u> om oprettelse af et europæisk center for forebyggelse af og kontrol med sygdomme, artikel 26, stk. 2
ECE, Den Økonomiske Kommission for Europa	Regional kommission (UNECE) under Det Økonomiske og Sociale Råd i FN (ECOSOC) Se <u>BKI nr. 37 af 10. juli 1948</u> om bekendtgørelse om Danmarks Tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter, artikel V, stk. 18 (embedsmænd)
ECLAC, Den Økonomiske Kommission for Latinamerika og Caribien	Regional kommission (UNECLAC) under Det Økonomiske og Sociale Råd i FN (ECOSOC) Se <u>BKI nr. 37 af 10. juli 1948</u> om bekendtgørelse om Danmarks Tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter, artikel V, stk. 18 (embedsmænd)

ECO, European Communications Office	Indtil 1. juli 2009 ERO - Det Europæiske Radiokommunikationskontor i København. <u>BKI nr. 19 af 11/03/2010</u> og <u>BKI nr. 7 af 14/03/2013</u> <u>Værtsskabsaftale BKI nr. 59 af 16/06/1994.</u>
EFSA, Den Europæiske Fødevaresikkerhedsautoritet	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter, artikel 11-14 om skattefritagelse</u> <u>Se også Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) Nr. 178/2002 af 28. januar 2002 om generelle principper og krav i fødevarerlovgivningen, om oprettelse af Den Europæiske Fødevaresikkerhedsautoritet og om procedurer vedrørende fødevaresikkerhed,</u> artikel 48
EIB, Den Europæiske Investeringsbank	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter,</u> artikel 11-14, jf. artikel 22
EKSF, Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter,</u> artikel 11-14
ELA, Den Europæiske Arbejdsmarkedsmyndighed	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter,</u> artikel 11-14 <u>Se også Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2019/1149 af 20. juni 2019 om oprettelse af en europæisk arbejdsmarkedsmyndighed, om ændring af forordning (EF) nr. 883/2004, (EU) nr. 492/2011 og (EU) 2016/589 og om ophævelse af afgørelse (EU) 2016/344,</u> artikel 34
EMA, Det Europæiske Lægemiddelagentur	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter,</u> artikel 11-14 EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EF) <u>Nr. 726/2004 af 31. marts 2004</u> om fastlæggelse af fællesskabsprocedurer for godkendelse og overvågning af human- og veterinærmedicinske lægemidler og om oprettelse af et europæisk lægemiddelagentur, artikel 74
ESCAP, Economic and Social Commission for Asia and The Pacific	Regional kommission (UNESCAP) under Det Økonomiske og Sociale Råd i FN. (ECOSOC) Se <u>BKI nr. 37 af 10. juli 1948</u> om bekendtgørelse om Danmarks Tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter, artikel V, stk. 18 (embedsmænd)
EU, Den Europæiske Union	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter,</u> artikel 11-14 Se også afsnit <u>C.F.7.1</u> om ansatte i EU

EUCAP SOMALIA	Protokol om EU's privileger og immuniteter, artikel 11-14 Se også Agreement between the European Union and the Federal Republic of Somalia on the status of the European Union capacity building mission in Somalia (EUCAP Somalia)
EUIPO , European Union Intellectual Property Office	Protokol om EU's privilegier og immuniteter, artikel 11-14 Se også General Information and Conditions
EURATOM , Det Europæiske Atomenergifællesskab	Protokol om EU's privileger og immuniteter, artikel 11-14
EUROFISH , Den Internationale Organisation for Udvikling af Fiskeri i Øst- og Centraleuropa	BKI nr. 26 af 11. april 1950 artikel 19 (b), jf. artikel 1 stk. 1 (b) (embedsmænd). Bekendtgørelse af aftale af 11. marts 2003 med Den Internationale Organisation for Udvikling af Fiskeri i Øst- og Centraleuropa (EUROFISH) vedrørende Organisationens hovedsæde i København. BKI nr. 35 oktober 2003, artikel VIII (tjenestemænd).
Europarådet	Det Europæiske Råds embedsmænd, jf. bekendtgørelse af 2. september 1949, artikel 18 (b). BKI nr. 46 af 10. november 1953. Protokol af 5. marts 1996 (dommere). BKI nr. 39 af 1. december 2004.
FAO , Food and Agriculture Organization	FN's levnedsmiddels- og landbrugsorganisation. Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af De Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner. BKI nr. 26 af 11. april 1950 artikel VI, stk. 19 (b), jf. artikel 1, stk. 1 (b) (embedsmænd).
FN , Forenede Nationer	Se BKI nr 37 af 10/07/1948 om bekendtgørelse om Danmarks Tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter, artikel V, stk. 18 b
FN's særorganisationer	Se BKI nr 26 af 11/04/1950 om bekendtgørelse om Danmarks Tiltrædelse af den af De Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner, artikel VI, stk. 19 (b)

FRONTEX , Det Europæiske Agentur for Grænse- og Kystbevogtning	<u>Protokol om EU's privileger og immuniteter</u> , artikel 11-14 <u>EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EU) 2016/1624 af 14. september 2016</u> om den europæiske grænse- og kystvagt og om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2016/39 og om ophævelse af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 863/2007 Rådets forordning (EF) nr. 2007/2004, og Rådets beslutning 2005/267/EF, artikel 59
IAEA , Den Internationale Atomenergi Organisation	Bekendtgørelse af overenskomst af 1. juli 1959 vedrørende Den internationale Atomenergi-Organisation's rettigheder og immuniteter, artikel VI, stk. 18 (embedsmænd) <u>BKI nr. 37 af 9. oktober 1963</u> <u>Lov nr. 464 af 17. juni 2008, § 4</u>
IAPSO , Inter-Agency Procurement Services Office	Afdeling under FN udviklingsprogram (UNDP)
ICM , Intergovernmental Committee for Migration	I dag International Organization for Migration, se "IOM"
IBRD og IMF , Den Internationale Bank for Genopbygning og Udvikling (Verdensbanken) og Den Internationale Valutafond	<u>Bekendtgørelse nr. 26 af 11. april 1950 om Danmarks tiltrædelse af FN's plenarforsamling</u> , artikel VI, stk. 19 (b) Se <u>BKI nr. 6 af 15/07/2020</u> om bekendtgørelse af 24. september 2019 med Verdensbanken om status, immuniteter og privilegier for Verdensbankens medarbejdere, som skal arbejde i det fælles Verdensbank UNHCR datacenter, artikel 11 (1) (j) Se også <u>BKI nr. 5 af 18/05/1946</u> om bekendtgørelse om Danmarks Ratifikation af de den 22 juli 1944 i Bretton Woods vedtagne Overenskomster vedrørende Oprettelsen af den Internationale valutafond og den Internationale Bank for genopbygning og Økonomisk udvikling, artikel IX, afsnit 9, litra b
ICAO , Organisationen for International Civil Luftfart	TfS 1984,423, særorganisation under FN Se <u>BKI nr. 26 af 11/04/1950</u> om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af De Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner artikel VI stk. 19
ICES , Det Internationale Havundersøgelsesråd	Værtskabsaftale af 24. juli 1968, artikel VIII, afsnit 2. <u>BKI nr. 8 af 16. januar 1969.</u>

ICSID, International Centre for Settlement of Investment Disputes	Bekendtgørelse af konvention af 18. marts 1965 om bilæggelse af investeringstvister mellem stater og andre landes statsborgere. (ICSID), artikel 24, stk. 2: "Centrets godtgørelser til formanden og til medlemmerne af det administrative råd, honorarer, lønninger og andre godtgørelser til sekretariatets embedsmænd og funktionærer er fritaget for skat, medmindre modtagerne ydelserne er statsborgere i det land, hvor de udøver deres funktioner." <u>BKI nr. 92 af 12. august 1968.</u>
IDB, Den Interamerikanske Udviklingsbank	Aftale af 4. april 1959, artikel XI, afsnit 9,b: "Ingen skat må pålægges lønninger og honorarer, der af banken udbetales til bestyrelsesmedlemmer, stedfortrædere, tjenestemænd eller ansatte, som ikke er indlændinge." Se også <u>BKI nr. 73 af 30/08/1976</u> om Bekendtgørelse om Danmarks ratifikation af overenskomst af 8. april 1959 om oprettelse af den Interamerikanske Udviklingsbank.
IEA, Det Internationale Energi-agentur	Følger OECD's lempelsesregler. Se <u>BKI nr. 32 af 07/04/1976</u> om Bekendtgørelse af aftale af 18. november 1974, jf. <u>bekendtgørelse nr. 49 af 14. september 1948, tillægsprotokol nr. 1</u>
IFAD, International Fund for Agricultural Development	Se <u>BKI nr. 26 af 11/04/1950</u> om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af De Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner, artikel VI, stk.19b Se <u>BKI nr. 6 af 19/01/1978</u> om Bekendtgørelse af overenskomst af 13. juni 1976 om oprettelse af Den internationale Fond for landbrugsudvikling. (IFAD), artikel 10, afsnit 2.
IFC, Den Internationale Finansieringsinstitution	Se <u>BKI nr. 50 af 07/09/1956</u> om Bekendtgørelse Om Danmarks ratifikation af overenskomsten af 11. april 1956 om den Internationale Finansieringsinstitution, artikel VI, afsnit 9.
ILO, Den Internationale Arbejdsorganisation	Særorganisation under FN, jf. Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af De Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner, artikel I, stk. 1 (a). Se <u>BKI nr. 26 af 11/04/1950</u> Se evt. <u>BKI nr. 12 af 29/03/1949</u> om Bekendtgørelse om Danmarks Ratifikation af den af Den internationale Arbejdskonference i Montreal i 1946 vedtagne Akt angaaende Ændringer i Den internationale Arbejdsorganisations statut, art. 40

IMO, Den Internationale Rådgivende Søfartsorganisation	Særorganisation under FN, jf. BKI nr. 26 af 11/04/1953 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af De Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner, jf. BKI nr. 51 af 07/10/1959 om Bekendtgørelse om konvention af 6. marts 1948 angående Den mellemstatslige rådgivende Søfartsorganisation, artikel 50 Se også BKI nr. 25 af 17/03/1988 om Bekendtgørelse om konventionen af 6. marts 1948 med senere ændringer angående den Internationale Søfartsorganisation (IMO), afsnit XVI, art. 64
INMARSAT, Den Internationale Maritime Satellitorganisation	Se BKI nr. 89 af 27/10/1980 om Bekendtgørelse af konvention af 3. september 1976 om den internationale maritime Satellit-organisation (INMARSAT) og den dertil knyttede driftsoverenskomst, artikel 26. Se Protocol on the Privileges and Immunities of the International Maritime Satellite Organization (INMARSAT)
IOC, Intergovernmental Oceanographic Commission	Underafdeling til UNESCO, som er omfattet af FN-konventionen om privilegier og immuniteter Se BKI nr. 19 af 18/12/1946 Bekendtgørelse om Danmarks Ratifikation af den i London den 16. November 1945 undertegnede Overenskomst om Oprettelse af de Forenede Nationers Organisation for undervisningsmæssige, videnskabelige og kulturelle Spørgsmål, artikel XII Se også BKI nr. 37 af 10/07/1948 om Bekendtgørelse om Danmarks Tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling en 13. Februar 1946 godkendte almindelige konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter

IOM, International Organization for Migration

Den Internationale Migrationsorganisation.
Særorganisation under FN.

Omfattet af værtskabsaftale af 22. september 2022 for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra den 6. oktober 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: [UNT](#)

I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger.

Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office".

"Officials" er defineret i artikel 1, litra k):

"Officials" means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates.

"Other United Nations Personnel" er defineret i artikel 1, litra l):

"Other United Nations Personnel" means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct."

Se [BKI nr. 47 af 20/08](#) om Bekendtgørelse af aftale af 13. juli 2006 med Den Internationale Organisation for Migration om juridisk status, privilegier og immuniteter for organisationen i Danmark, artikel 2 og 3

Se også [BKI nr. 26 af 11/04/1950](#) om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af De Forenede Nationer plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner, artikel VI, stk. 19(b)

ITU, International Telecommunications Union	Den Internationale Telekommunikations Union. Værtsoverenskomst Særorganisation under FN Se BKI nr. 26 af 11/04/1950 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af De Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner, artikel VI, stk. 19, jf. artikel I, stk. 1(i)
IUCN, International Union for Conservation of Nature and Natural Resources	
Mekong River Commission	Af organisationens web-site under "About" fremgår følgende om organisationen: "The MRC is an intergovernmental organisation for regional dialogue and cooperation in the Lower Mekong River Basin, established in 1995 based on the Mekong Agreement between Cambodia, Lao PDR, Thailand and Viet Nam. The organisation serves as a regional platform for water diplomacy and a knowledge hub of water resources management for the sustainable development of the region." Skattefritagelse for ejendom tilhørende organisationen og for bl.a. lønindkomst til "officials" ses her: Information of Exemption of Taxation. Organisation arbejder sammen med ESCAP (The United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific).
Multinational Corps Northeast	Fælles dansk-tysk-polsk korps. Skattefrihed efter artikel 8, stk. 1 i Multinational Corps Northeast Convention Se BKI nr. 49 af 24/08/2000 om Bekendtgørelse af konvention af 5. september 1998 mellem Danmark, Tyskland og Polen om oprettelsen af et fælles dansk-tysk-polsk korps, Multinational Corps Northeast, artikel 8
NATO, North Atlantic Treaty Organization	Se BKI nr. 44 af 11/08/1955 om Bekendtgørelse om Danmarks ratifikation af den i London den 19. juni 1951 undertegnede overenskomst mellem deltagerne i Den nordatlantiske Traktat vedrørende status for deres styrker, artikel X Se også BKI nr. 45 af 11/08/1955 om Bekendtgørelse om Danmarks ratifikation af den i Paris den 28. august 1952 undertegnede protokol om status for internationale militære hovedkvarterer oprettet i henhold til Den nordatlantiske Traktat, artikel 7 En person blev under en udstationering til en Natobase i Tyskland ikke omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i artikel 10, da han ikke direkte var ansat under Nato. Se Skat 1990.4.226. Den nordatlantiske traktat mellem regeringerne i Danmark og USA om forsvaret af Grønland Se særligt om Grønland BKI nr. 23 af 20/06/1951 om

	Bekendtgørelse om den i København den 27. april 1951 undertegnede overenskomst i henhold til Den nordatlantiske Traktat mellem Regeringerne i Kongeriget Danmark og Amerikas Forenede Stater om forsvaret af Grønland, artikel VII, stk. 2
OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development	Følger FN's særorganisationer Se Supplementary Protocol no. 1 to the Convention for the European Economic Co-operation on the Legal Capacity, Privileges and immunities of the Organization, artikel 14. jf. Supplementary Protocol no. 2 to the Convention on the OECD
OHCHR, United Nations Centre for Human Rights	Sekretariatet for FN's højkommissær for menneskerettigheder Se BKI nr. 37 af 10/07/1948 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter.
UNAIDS, Joint United Nations Programme on AIDS	Følger FN's beskatningsregler Co-sponsors: UNDP, UNESCO, UNFPA, UNICEF, WHO, UNHCR, WFP, UNODC, ILO and World Bank Se BKI nr. 3 af 30/01/2003 om Bekendtgørelse af aftale af 18. oktober 2002 med De forenede Nationers Fælles HIV/AIDS Program (UNAIDS) om kontoret i København for UNAIDS initiativet vedrørende HIV/AIDS og sikkerhed artikel VIII, stk.1, litra d Se også BKI nr. 26 af 11/04/1950 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af De Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner artikel VI stk. 19 (b)
UNCDF, United Nations Capital Development Fund	
UNCHS, United Nations Centre for Human Settlement (Habitat)	

UNCTC, United Nations Centre on Transnational Corporations	
UNODC, United Nations Office on Drugs and Crime	
UNDP, United Nations Development Programme	FN's Udviklingsprogram. Omfattet af <u>værtskabsaftale af 22. september 2022</u> for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra 22. september 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: UNT I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger. Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office". “Officials” er defineret i artikel 1, litra k): “Officials” means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates. “Other United Nations Personnel” er defineret i artikel 1, litra l): “Other United Nations Personnel” means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct." Se også BKI nr. 37 af 10/07/1948 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter

UNEP, United Nations Environment Programme	FN's Miljøprogram Omfattet af værtskabsaftale af <u>22. september 2022</u> for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra 22. september 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: UN Treaty I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger. Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office". "Officials" er defineret i artikel 1, litra k): "Officials" means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates. "Other United Nations Personnel" er defineret i artikel 1, litra l): "Other United Nations Personnel" means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct." Se også BKI nr. 37 af 10/07/1948 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter
UNESCO, United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization	Se BKI nr. 19 af 18/12/1946 om Bekendtgørelse om Danmarks Ratifikation af den i London den 16. November 1945 undertegnede Overenskomst om Oprettelse af de Forenede Nationers Organisation for undervisningsmæssige, videnskabelige og kulturelle Spørgsmål Se også BKI nr. 26 af 11/04/1950 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner art. VI, stk. 19, jf. artikel 1, stk. 1, litra c

Omfattet af værtskabsaftale af 22. september 2022 for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra 22. september 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: [UN Treaty](#)

I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger.

Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office".

"Officials" er defineret i artikel 1, litra k):

"Officials" means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates.

"Other United Nations Personnel" er defineret i artikel 1, litra l):

"Other United Nations Personnel" means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct."

UNHCR, United Nations High Commissioner for Refugees

FN's Flygtningeorganisation.

Omfattet af værtskabsaftale af 22. september 2022 for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra 22. september 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: [UN Treaty](#)

I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger.

Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office".

“Officials” er defineret i artikel 1, litra k):

“Officials” means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates.

“Other United Nations Personnel” er defineret i artikel 1, litra l):

“Other United Nations Personnel” means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct."

Se [BKI nr. 37 af 10/07/1948](#) om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter

UNIC, United Nations Information Centre for the Nordic Countries

Omfattet af værtskabsaftale af 22. september 2022 for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra 22. september 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: [UN Treaty](#)

I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger.

Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office".

"Officials" er defineret i artikel 1, litra k):

"Officials" means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates.

"Other United Nations Personnel" er defineret i artikel 1, litra l):

"Other United Nations Personnel" means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct."

Se [BKI nr. 37 af 10/07/1948](#) om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter

Se også [BKI nr. 26 af 11/04/1950](#) om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner, artikel VI, stk. 19

Omfattet af værtskabsaftale af 22. september 2022 for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN-aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra 22. september 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: [UN Treaty](#)

I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger.

Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office".

"Officials" er defineret i artikel 1, litra k):

"Officials" means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates.

"Other United Nations Personnel" er defineret i artikel 1, litra l):

"Other United Nations Personnel" means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct."

► UNIDO er pr. den 31. december 2024 ikke repræsenteret ved medarbejdere i FN-byen. ◀

Se [BKI nr. 26 af 11/04/1950](#) om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner artikel VI, stk. 19

Se også [BKI nr. 54 af 02/06/1986](#) om Bekendtgørelse af statut af 8. april 1979 for De Forenede Nationers organisation for industriel udvikling, artikel 21, stk. 2 litra a

Omfattet af værtskabsaftale af 22. september 2022 for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra 22. september 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: [UN Treaty](#)

I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger.

Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office".

"Officials" er defineret i artikel 1, litra k):

"Officials" means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates.

"Other United Nations Personnel" er defineret i artikel 1, litra l):

"Other United Nations Personnel" means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct."

Se [BKI nr. 37 af 10/07/1948](#) om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter

Se også [BKI nr. 26 af 11/04/1950](#) om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner, artikel VI, stk. 19

UN Women, United Nations Entity for Gender Equality and the Empowerment of Women	FN's enhed for ligestilling og forbedring af kvinders forhold. Omfattet af <u>værtskabsaftale af 22. september 2022</u> for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra 22. september 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: UNT I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger. Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office". “Officials” er defineret i artikel 1, litra k): “Officials” means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates. “Other United Nations Personnel” er defineret i artikel 1, litra l): “Other United Nations Personnel” means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct." Se BKI nr. 37 af 10/07/1948 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter
UNRWA, United Nations Relief and Works Agency for Palestine Refugees in the Near East	
UNSO, United Nations Sudano-Sahelian Office	

UPU, Universal Postal Union	Verdenspostunionen. Værtsoverenskomst Se BKI nr. 26 af 11/04/1950 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige institutioner, artikel VI, stk. 19, jf. artikel 1, stk. 1, litra g
Verdensbanken	Se under IBRD og IMF
WCO, World Customs Organization	Annex to the convention establishing a customs co-operation - Legal capacity, privileges and immunities of the council, artikel VI, section 17 b
WFP, World Food Programme	FN's Fødevareprogram. Omfattet af værtskabsaftale af 22. september 2022 for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra 22. september 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: UNITED NATIONS TREATY I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger. Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office". “Officials” er defineret i artikel 1, litra k): “Officials” means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates. “Other United Nations Personnel” er defineret i artikel 1, litra l): “Other United Nations Personnel” means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct." Se BKI nr. 37 af 10/07/1948 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte

almindelige Konvention om de Forenede Nationers
Rettigheder og Immuniteter

Se også [BKI nr. 26 af 11/04/1950](#) om Bekendtgørelse
om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers
plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte
konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige
institutioner, artikel VI, stk. 19.

Omfattet af værtskabsaftale af 22. september 2022 for alle FN-organisationer i FN-byen i København (ONE-UN-aftalen), der erstatter tidligere værtskabsaftaler med virkning fra 22. september 2022. Den nye aftale er endnu ikke offentliggjort på dansk. Kan ses på UN Treaty: [UNT](#)

I henhold til artikel 11, stk. 1, litra c) er gager og vederlag udbetalt af FN fritaget for skat. Det samme gælder værditilvækst på FN-pensionsordninger.

Fritagelsen gælder for "Officials and Other United Nations Personnel of the Office".

"Officials" er defineret i artikel 1, litra k):

"Officials" means all United Nations staff members assigned to the Office irrespective of their nationality, with the exception of those who are both locally recruited and paid hourly rates.

"Other United Nations Personnel" er defineret i artikel 1, litra l):

"Other United Nations Personnel" means persons assigned to the Office (other than Officials, Experts on Mission, Interns, United Nations Volunteers, Individual Service Providers and locally recruited personnel assigned to hourly rates as referenced in Article 15 of this Agreement) and engaged by the United Nations to perform official functions for the United Nations, under its supervision, in general using the Premises and equipment of the Office, for periodic payments (including amounts towards their costs of relevant social benefits if such benefits are not provided by the United Nations), and, by virtue of their terms of engagement, are required to comply with United Nations administrative issuances and standards applicable to their conduct."

Se også [BKI nr. 24 af 19/06/1964](#) om Bekendtgørelse af den mellem Verdenssundhedsorganisationen (WHO) og den danske regering afsluttede overenskomst om rettigheder og immuniteter m.v., artikel VIII, stk. 22(1):

Artikel VIII, stk. 22(1): "Embedsmænd ... fritages for beskatning af de lønninger og ydelser, der betales dem af organisationen.. ". Art. 24, generaldirektøren mv.: "Foruden immuniteter og rettigheder, som er angivet i stk. 22 og 23 tilstår der generaldirektøren mv. ... de samme rettigheder og immuniteter, fritagelser og lettelser, som efter folkeretten tilstår diplomatiske udsendinge". Værtsoverenskomst.

Se også [BKI nr. 4 af 01/02/2007](#) om Bekendtgørelse af ændring af 25. september 2006 af overenskomst af 7. juli 1955 mellem Verdenssundhedsorganisationen (WHO) og den danske regering om rettigheder og immuniteter m.v.

Se også [BKI nr. 37 af 10/07/1948](#) om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af de Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. Februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter.

WMO - World Meteorological Organization

Den Meteorologiske Verdensorganisation. Konvention af 11. april 1947

Se [BKI nr. 26 af 11/04/1950](#) om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af De Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige organisationer, artikel VI, stk. 19, litra b

Se også [Convention of the World Meteorological Organization](#), part XIV, artikel 27

WTO - Verdenshandelsorganisationen	Se BKI nr. 71 af 08/06/1995 om Bekendtgørelse om Danmarks ratifikation af Overenskomsten af 15. april 1995 om oprettelse af Verdenshandelsorganisationen (WTO). Artikel VIII, stk. 4: The privileges and immunities to be accorded by a Member to the WTO, its officials, and the representatives of its Members shall be similar to the privileges and immunities stipulated in the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies, approved by the General Assembly of the United Nations on 21 November 1947. Se BKI nr. 26 af 11/04/1950 om Bekendtgørelse om Danmarks tiltrædelse af den af De Forenede Nationers plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte konvention om rettigheder og immuniteter for de særlige organisationer, artikel VI, stk. 19, litra b Se også den i Marrakech den 15. april 1994 undertegnede overenskomst om oprettelsen af verdenshandelsorganisationen (WTO) art. VIII, stik 4
------------------------------------	---

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Byretten		
SKM2019.485.B R	Pensionsudbetalinger til tidligere ansat i multilateral udviklingsbank skulle beskattes efter danske skatteregler.	Tidligere instans: SKM2018.144.LSR Byretsdommen er anket til Østre Landsret
Landsskatteretten		
SKM2023.390.L SR	Sagen angik, om klageren som ledende medarbejder i den internationale organisation WHO var fritaget for betaling af ejendomsværdiskat vedrørende en ejendom i Danmark, som klageren købte i 2016 og anvendte privat. Landsskatteretten bemærkede, at klageren ikke var undtaget fra skattepligt i medfør af kildeskattelovens § 3 , stk. 2 og 3, om fremmede staters herværende diplomatiske repræsentanter m.v., idet klageren ikke var omfattet af personkredsen i bestemmelsen. Klageren var omfattet af personkredsen i art. VI og VIII i værtsaftalen med WHO, hvorefter klageren havde de samme rettigheder og fritagelser m.v. som diplomatiske udsendinge. Ifølge wienerkonventionen var diplomatiske repræsentanter fritaget for alle afgifter og skatter på privat fast ejendom i Danmark, hvis ejendommen ejedes af udsenderstaten og anvendtes til brug for repræsentationen. Da den omhandlede ejendom var ejet af klageren og anvendt privat, var klageren derfor heller ikke omfattet af denne undtagelse. Herefter, og da der ikke var tale om en praksisændring, der først havde virkning fra indkomståret 2018, stadfæstede Landsskatteretten Skattestyrelsens afgørelse, hvorefter klageren ikke var undtaget for betaling af ejendomsværdiskat for	

	indkomståret 2016	
<u>SKM2013.296.LSR</u>	En skatteyder, der arbejdede i en international organisation i Danmark, hvor lønnen var objektivt skattefritaget, havde adgang til befordringsfradrag mellem hjem og arbejde, som skatteyderen kunne udnytte i anden indkomst.	Med virkning fra og med indkomståret 2016 kan udgifter, der vedrører erhvervelse af indkomst, der er objektivt skattefritaget, ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se <u>LL § 9</u> , stk. 2, 3. pkt., indsat ved <u>lov nr. 1888 af 29.12.2015 § 7, nr. 3</u>

C.F.7.2.3 Organisationer, hvor løn skattelempes med exemption - ny metode

Indhold

Afsnittet indeholder en liste over de internationale organisationer, hvor ansatte embedsmænds løn bliver skattelempet med exemption - ny metode.

Afsnittet indeholder:

- Liste over internationale organisationer - ny exemption.

Liste over internationale organisationer - ny exemption

Organisation	Bemærkninger
ECMWF, European Centre for Medium Range Weather Forecast	Se <u>Staff Regulation of the Forecast</u> annex II Se også <u>Ændret Konvention om mellemfristede vejrprognoser</u> Se også <u>Bekendtgørelse af lov om det europæiske center for meteorologi</u>
ESA, European Space Agency	Se <u>Bekendtgørelse af konvention om oprettelse af en europæisk rumorganisation</u>
ESO, European Southern Hemisphere Observatory	Se <u>Protocol on the Privileges and Immunities of the Organisation for Astronomical Observatories</u> 19
ESRO, European Space Research Organisation	Se <u>BKI nr. 50 af 22/05/1963</u> 1963 vedrørende privilegier og immuniteter for Rumforskningsorganisation, a
ETO - European Telecommunications Office	Det Europæiske Telekommunikations Værtsoverenskomst. TfS 1994/19 Se <u>BKI nr. 91 af 15/09/1994</u> med Den europæiske Komite for Telekommunikation om hovedkontoret i København
EUMETSAT, European Organisation for the Exploitation of Meteorological Satellites	Se <u>BKI nr. 118 af 28/11/1983</u> 1983 om oprettelse af en europæisk satellitter, artikel 12 Se også <u>Protocol on the Privileges and Immunities of the Organisation for the Exploitation of Meteorological Satellites</u> g

EUROCONTROL	Organisationens formål er l traffic in Europe, ensuring saf developing European solution
GBIF , Global Biodiversity Information Facility	Aftale (værtsoverenskomst) Global Biodiversity Informati organisationens sekretariat i K immuniteter og rettigheder, so Lønnen til de ansatte ved sekr efter artikel IX, litra d. Se BKI nr. 7 af 30/01/200 2001 med Global Biodiversity sekretariat i København, artik
Helsingforskommissionen	Konvention om beskyttelse og 2. februar 1998, artikel 8.
ICC, Internationale straffedomstol	Domstolen, som er en uafh efterforske og dømme enkelt menneskeheden og krigsforbr Det fremgår af BKI nr. 17 september 2002 om privilegie Straffedomstol", art. 16, at Vi og justitskontorets personale e godtgørelser betalt af domstol
Nordisk Ministerråds Sekretariat	Se afsnit C.F.7.2.7 om Nor
Nordisk Råds Sekretariat	Se afsnit C.F.7.2.7 om Nor
OSCE , Organisation for Security and Cooperation in Europe	Konferencen for sikkerhed Den 15/1 1993 blev der ind regering og CSCE's Parlamen Cooperation in Europe) om et I den forbindelse er det afta for beskatning af gager og alle Forsamling; men Danmark be i betragtning med henblik på indtægter fra andre kilder. ToldSkat Nyt 1993.6.224 (

Østersørådets Kommissær for Demokratiske Institutioner og Menneskerettigheder, herunder Rettigheder for Personer tilhørende Mindretal, og dennes sekretariat i København

Værtsoverenskomst artikel 2, stk. 1, TfS 1995, 533.

Se [BKI nr. 114 af 05/10/1991](#) mellem Danmarks regering og sekretariatet i København for institutioner og menneskerettigheder tilhørende mindretal, artikel 2.

C.F.7.2.4 Organisationer, hvor løn skattelempes med exemption - gammel metode eller hvor særlig dokumentation er påkrævet

Indhold

Afsnittet indeholder en liste over de internationale organisationer, hvor ansatte embedsmænds løn bliver skattelempet med exemption - gammel metode. Afsnittet indeholder også en liste over organisationer, hvor særlig dokumentation er påkrævet, før der kan gives skattelempelse.

Afsnittet indeholder:

- Liste over internationale organisationer - gammel exemption
- Liste over organisationer, hvor særlig dokumentation er påkrævet

Liste over internationale organisationer - gammel exemption

Organisation	Bemærkninger
Den Europæiske Bank for Genopbygning og Udvikling	Se BKI nr. 120 af 05/12/1991 om Bekendtgørelse af overenskomst af 29. maj 1990 om oprettelse af Den Europæiske Bank for Genopbygning og Udvikling, artikel 53
Det Europæiske Universitet i Firenze	LSR 1981.194
EPO, European Patent Office	Den europæiske patentorganisation, artikel 16: "De kontraherende stater kan dog tage de således fritagne lønninger i betragtning ved beskatningen af indkomster fra andre kilder". Se Protocol on Privileges and Immunities of the European Patent Organisation , artikel 16
Europol	Art. 8, stk. 2, jf. art. 10, stk. 1, i protokollen til Europol-konventionen (Protokol udarbejdet på grundlag af art. K. 3 i traktaten om den Europæiske Union og art. 41, stk. 3, i Europolkonventionen om privilegier og immuniteter for Europol, medlemmerne af Europolis organer samt Europolis vicedirektører og personale, EF-tidende nr. C 221 af 19/07/1997 s. 0002-0010).
INTELSAT, International Telecommunications Satellite Organization	Den Internationale Telekommunikationssatellit Organisation. Overenskomst af 20. august 1971. Bekendtgørelse nr. 106 af 19. november 1973. Artikel XV, jf. artikel 7e i protokollen om immuniteter og rettigheder. Se BKI nr. 36 af 12/11/1998 om Bekendtgørelse af Protokol af 19. maj 1978 om

	den internationale Telekommunikationssatellit-organisations privilegier og immuniteter (INTELSAT), artikel 7, stk. 1, litra e
--	---

Liste over organisationer, hvor særlig dokumentation er påkrævet

Ansatte i

- organisationer eller institutioner, der ikke er nævnt og som ikke er FN-organisationer
- organisationer eller institutioner, der er nævnt nedenfor

skal fremlægge en kopi af artiklen om de immuniteter og rettigheder, der gælder for den pågældende organisation eller institution for at få den rigtige skattelempelse i den aktuelle situation.

Organisation	Bemærkninger
Den Internationale Domstol	<u>Se Statut For Den Mellemlfolkelige Domstol</u> , artikel artikel 38, stk. 8
EAC , European Association for Cooperation	
Europafonden	Protokol om Europafondens Immuniteter.
Haager-konventionen	Honorarer til medlemmer af Den Permanente Voldgiftsret
ITO , Den Internationale Handelsorganisation	
NORSAD	Fond til støtte for drift af joint-ventures og andre samarbejdsprojekter i SADCC-lande oprettet 31. januar 1990.
Paris-kommission	Konvention til forhindring af landsbaseret havforurening af 4. juni 1974.
UN's International School, New York	
Sekretariatet for Europæisk Politisk Samarbejde	Medlemmer af sekretariatet for europæisk politisk samarbejde skal have samme privilegier, herunder skattelempelse, som medarbejderne ved de diplomatiske repræsentationer på det sted, hvor sekretariatet er placeret.

C.F.7.2.5 Organisationer uden aftaler om skattelempelse

Liste over organisationer uden aftaler om skattelempelse

Organisation	Bemærkninger
ADDA , Agricultural DevelopmentDenmarkAsia	
CIAT , International Centre of Tropical Agriculture	
CIFOR , Centre for International Research in Forestry	
CIMMYT , Centro Internacional de Mejoramiento de Maíz y Trigo	Det Internationale Majs- og Hvedeforædlingscenter.
EMBL (European Molecular Biology Laboratory)	Landsskatteretten fandt, at der ikke var hjemmel til at fritage en indkomst, som klageren havde modtaget som vederlag i

	forbindelse med ansættelse ved European Molecular Biology Laboratory i Tyskland, for beskatning i Danmark. SKM2018.236.LSR .
EFTA , European Free Trade Association	Danmark er udtrådt 1. januar 1973.
FEDER , European Regional Development Fund	Den Europæiske Fond for Regionaludvikling (oprettet 1. januar 1975) - Spørgsmålet om privilegier er uafklaret.
ICARDA , The International Centre for Agricultural Research in Dry Areas	
ICLARM , International Centre for Living Aquatic Resources Management	
ICRAF , International Council for Research in Agroforestry	
IIMI , International Irrigation Management Institute	
IITA , International Institute of Tropical Agriculture	
IPGRI , The International Plant Genetic Resources Institute	
IRRI , The International Rice Research Institute	
ISNAR , International Services for National Agricultural Research	
Meter-konventionen	Af 20. maj 1875/6. oktober 1921 - Ingen bestemmelser om skattefrihed for personale ved det Internationale Bureau for Mål og Vægt med sæde i Paris, som blev oprettet i forbindelse med konventionen. Aftale indgået mellem bureauet og den franske regering om, at det ved bureauet ansatte personale er fritaget for indkomst- og formueskat til den franske stat.

Bemærk

De ansatte i disse organisationer er underlagt de skatteregler, der følger af landenes interne skatteregler og eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster.

C.F.7.2.6 FN-pensioner - United Nations Joint Staff Pension Fund

Se afsnit [C.A.10.4.3.7](#) om FN's Pensionsfond.

C.F.7.2.7 Nordisk Ministerråds Sekretariat, Nordisk Råds Sekretariat samt Nordisk Kulturfond

Ved aftaler mellem Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige om Nordisk Ministerråds Sekretariat og Nordisk Råds Sekretariat samt Nordisk Kulturfond må aftalelandene ikke kræve skat af løn og anden godtgørelse, som sekretariatene udbetaler til deres fastansatte personale. Det gælder også for opkrævninger med samme virkning som direkte skatter.

Se [BKI nr. 43 af 19/04/1990](#), som ændret ved [BKI nr. 16 af 22/03/2007](#).

Skattemyndighederne i aftalelandene har ret til at medregne det fastansatte personales løn og anden godtgørelse ved skatteberegningen. Skattelempelsen af lønnen sker med exemption - ny metode. Se Skd.27.15.

Skatterådet fandt, at en ansat ved Nordisk Ministerråds sekretariat var fuldt skattepligtig til Danmark efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1. Han var ikke omfattet af [KSL § 3](#), stk. 3, om personer, der er undtaget for skattepligt. Den danske skat af lønnen fra Nordisk Ministerråd kunne lempes efter metoden exemption med progression i henhold til aftalen om Nordisk Ministerråds sekretariat. Se [SKM2013.10.SR](#).

[PSL § 13](#), stk. 5, om at se bort fra udenlandsk indkomst ved beregningen af underskud, der kan overføres til en ægtefælle, finder ikke anvendelse vedrørende personer, der er ansat ved Nordisk Ministerråds Sekretariat og Nordisk Råds Sekretariat samt Nordisk Kulturfond, idet der ikke er tale om udenlandsk indkomst.

Ligeledes er lønnen fra disse organisationer ikke omfattet af praksis vedrørende beregningsmetoden for personfradrag, når der er tale om lempelsesberettiget udenlandsk indkomst. Se afsnit [C.F.4.3.2](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
SKAT		
SKM2013.10.SR	Skatterådet fandt, at en ansat ved Nordisk Ministerråds sekretariat var fuldt skattepligtig til Danmark efter KSL § 1 , stk. 1, nr. 1. Han var ikke omfattet af KSL § 3 , stk. 3, om personer, der er undtaget for skattepligt. Den danske skat af lønnen fra Nordisk Ministerråd kunne lempes efter metoden exemption med progression i henhold til aftalen om Nordisk Ministerråds sekretariat.	

C.F.7.2.8 I.A.E.S.T.E. og A.I.E.S.E.C.

De internationale organisationer I.A.E.S.T.E. og A.I.E.S.E.C. formidler udenlandske studerendes praktikophold i danske virksomheder. Praktikopholdende foregår normalt i 2-3 sommermåneder.

Den danske virksomhed betaler en mindre løn, som dækker nødvendige leveomkostninger.

De studerende er skattepligtige efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1.

Lønnen kan være fritaget for skattebetaling efter visse DBO'ers regler om beskatning af studerende og praktikanter.

C.F.7.3 PLO's repræsentationskontor i Danmark

Skatten nedsættes for personer, som tager bopæl eller ophold her i landet alene med det formål at udføre arbejde på Den Palæstinensiske Befrielsesorganisations (PLO's) repræsentationskontor i København, for så vidt angår det fra PLO modtagne vederlag for den nævnte tjeneste.

For de pågældende personer nedsættes skatten af den skattepligtige indkomst med det beløb, som forholdsmæssigt falder på vederlaget for tjeneste for PLO, det vil sige efter exemptionmetoden. Se [tekstanmærkning nr. 100 til § 38 i Finansloven 2024](#). Tekstanmærkningen fremgår også af tekstanmærkning nr. 100 til § 38 i [forslag til finanslov for 2025](#).

Ved tekstanmærkningen fraviges bestemmelserne om skattepligt i statsskatteloven m.v.

C.F.7.4 Stipendiater fra udviklingslandene

Indhold

Afsnittet handler om den skattemæssige behandling i Danmark af personer, der modtager legater under ophold i Danmark som stipendiater fra udviklingslandene.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Liste over udviklingslande

Se også

Se også [CIR nr. 72 af 17.4.1996](#), pkt. 2.11.6 om stipendiater fra udviklingslandene.

Regel

Legater er indkomstskattefri, når de ydes til en stipendiat, der

- opholder sig midlertidigt i Danmark og
- var statsborger og hjemmehørende i et udviklingsland på det tidspunkt opholdet i Danmark begyndte

Skatterådet fastsætter hvilke lande, der efter denne regel skal anses for at være udviklingslande. Se [LL § 7 K](#), stk. 5 ► og [SKM2024.578.SKTST](#), hvor listen over udviklingslande for 2025 er offentliggjort. ◀

Se også

Se også afsnit [C.A.6.5.2](#).

Ved en stipendiat forstås en person, der er her i landet for at udvikle sin viden og færdigheder med henblik på at udnytte disse i hjemlandet, og som i alt overvejende grad får finansieret sit ophold gennem legatmidler.

Skattefriheden gælder for danske eller udenlandske legater fra offentlige eller private midler.

Skattefriheden af legater bliver givet for hele perioden, hvor studieopholdet i Danmark bliver gennemført, uanset om hjemlandet i mellemtiden ikke længere anses for at være et udviklingsland.

Det er en forudsætning for skattefrihed, at den pågældende inden opholdet her i landet er statsborger i et udviklingsland. Skattefriheden gælder altså ikke fx danske statsborgere, der er bosat i et udviklingsland. Inden opholdet her i landet skal den pågældende også være hjemmehørende i et udviklingsland. Det behøver ikke at være det samme udviklingsland, som han er statsborger i. Se bemærkningerne til § 1, nr. 3, i [lovforslag nr. 73/1994](#).

En ansøgning om at blive fritaget for skat af et legat skal indsendes til Skattestyrelsen.

Liste over udviklingslande

Skatterådet har for indkomståret 2025 fastsat, at følgende lande skal anses for udviklingslande efter [LL § 7 K](#), stk. 5:

- Afghanistan, Angola
- Bangladesh, Benin, Bhutan, Bolivia, Burkina Faso, Burundi
- Cambodia, Cameroun, Den centralafrikanske Republik, Comorerne, Republikken Congo
- Den Demokratiske republik Congo, Djibouti
- Elfenbenskysten, Eritrea, Etiopien
- Gambia, Ghana, Guinea, Guinea-Bissau

- Haiti, Honduras
- Indien
- Kenya, Kirgisistan, Kiribati
- Laos, Lesotho, Liberia,
- Madagaskar, Malawi, Mali, Mauretanien, Mozambique, Myanmar
- Nepal, Nicaragua, Niger, Nigeria
- Pakistan, Papua Ny Guinea
- Rwanda
- São Tomé, Senegal, Sierra Leone, Salomonøerne, Somalia, Sudan, Sydsudan, Syrien
- Tadsjikistan, Tanzania, Tchad (Chad), Timor-Leste, Togo
- Uganda, Uzbekistan
- Vanuatu
- Yemen
- Zambia, Zimbabwe

C.F.8 Indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler

Indhold

Dette afsnit handler om dobbeltbeskatning, baggrunden for at indgå aftaler til undgåelse af dobbeltbeskatning og en gennemgang af OECD's modeloverenskomst, der ligger til grund for mange af de danske DBO'er og aftaler, som Danmark har indgået med andre lande, samt gennemgang af den multilaterale konvention ("MLI'en").

Afsnittet indeholder:

- Undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse ([C.F.8.1](#))
- OECD's modeloverenskomst ([C.F.8.2](#))
- Multilateral konvention af 24. november 2016 til gennemførelse af tiltag i DBO'er til bekæmpelse af skatteudhuling og overskudsflytning ("MLI'en") ([C.F.8.3](#))
- EU-voldgiftsdirektivet ([C.F.8.4](#)).

C.F.8.1 Undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse

Indhold

Dette afsnit handler om dobbeltbeskatning, hvilke metoder der er til undgåelse af dobbeltbeskatning samt hvordan landene forsøger at forhindre skatteunddragelse ved udveksling af oplysninger.

Afsnittet indeholder:

- Dobbeltbeskatning ([C.F.8.1.1](#))
- Udveksling af oplysninger ([C.F.8.1.2](#)).

C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning

Indhold

Dette afsnit handler om hvad det vil sige at være dobbeltbeskattet og hvilke metoder, der er til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Afsnittet indeholder:

- Definition af dobbeltbeskatning.
- Danske regler om undgåelse af dobbeltbeskatning.
- Aftaler med andre lande om undgåelse af dobbeltbeskatning.
- Modeloverenskomster.
- Situationer med dobbeltbeskatning.
- Bopælsland og kildeland.
- Fordeling af beskatningsretten.

Definition af dobbeltbeskatning

Der er to former for dobbeltbeskatning:

- Den juridiske: Når to eller flere lande beskatter en person af den samme indkomst.
- Den økonomiske: Når samme indkomst beskattes hos to forskellige skattesubjekter fx TP-sager.

Bemærk

Økonomisk dobbeltbeskatning er kun omfattet af nogle af bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst.

Se også

- [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9 om forbundne foretagender.
- [C.F.8.2.2.23.1](#) om definitionen af juridisk dobbeltbeskatning i relation til OECD's modeloverenskomst.
- [C.F.8.2.2.25.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25 om dobbeltbeskatning.

Danske regler om undgåelse af dobbeltbeskatning

I situationer med dobbeltbeskatning findes der i dansk ret nogle skatteregler, hvor der kan gives lempelse i den danske skat.

Efter de interne danske regler anvendes der to metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning:

- nedslag for faktisk betalt skat (credit) og
- nedslag for den skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst (exemption).

Se også

Se også afsnit [C.F.4](#) om [LL § 33](#), [LL § 33 A](#) og lempelsesberegning.

Aftaler med andre lande om undgåelse af dobbeltbeskatning

Derudover har Danmark indgået en række DBO'er og aftaler med en række lande, Færøerne og Grønland, der skal forhindre, at samme indkomst beskattes både i det land hvor indkomsten kommer fra (kildelandet) og i det land hvor personen, som modtager indkomsten, er skattemæssigt hjemmehørende (bopælslandet), og som har til hensigt at foretage en rimelig fordeling af beskatningsretten mellem kildelandet og bopælslandet.

I de forskellige DBO'er, som Danmark har indgået med andre lande, anvendes der følgende metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning:

- Exemption uden progression (gammel metode).
- Exemption med progression (ny metode).
- Credit.
- Matching credit.
- Omvendt credit.

Se også

- [C.F.4.3.2](#) om danske lempelsesmetoder.
- [C.F.9.2](#) om de danske DBO'er og internationale aftaler.
- [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23 om ophævelse af dobbeltbeskatning.
- [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25 om den gensidige aftaleprocedure.

Modeloverenskomster

DBO'erne følger stort set samme systematik. Det skyldes, at de i meget væsentligt omfang er baseret på de samme modeller.

Dette har flere fordele. For det første er det relativt nemt at orientere sig i DBO'erne, fordi rækkefølgen i artiklerne og dermed i de behandlede emner næsten altid er den samme. For det andet udgør modeloverenskomsterne og ikke mindst kommentarerne til modeloverenskomsterne en fælles referenceramme og dermed en fælles forståelse af en lang række begreber og problemstillinger landene imellem.

Der er grundlæggende to modeller for DBO'er; OECD's modeloverenskomst og FN-modeloverenskomsten. Se [FN-modeloverenskomsten](#) med kommentarer.

Ingen lande er forpligtede til at anvende modellerne i deres "rene" form, og det ses heller ikke i praksis.

OECD's modeloverenskomst betragtes ofte som "i-landsvenlig", mens FN-modeloverenskomst ofte betragtes som "u-landsvenlig". Forskellen er, at OECD's modeloverenskomst lægger vægten på beskatning i bopælslandet, mens FN-modellen giver en større adgang til beskatning i kildelandet. En lang række bestemmelser i de to modeloverenskomster er ens.

Med udgangspunkt i den ene eller anden af de to modeloverenskomster, eller i en kombination af dem begge, udarbejder de fleste lande deres egen model, som de lægger til grund ved forhandlinger om at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Den danske modeloverenskomst, i daglig tale "Danish Draft", tager udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, men indeholder på en række punkter afvigelser fra denne.

Bemærk

Der er desuden modeller på mere specialiserede områder. Fx er der en OECD-model for skatteinformationsudvekslingsaftaler. Der er også en OECD-model for overenskomster for beskatning af arv og gaver.

Situationer med dobbeltbeskatning

Dobbeltbeskatning kan forekomme i to situationer; når en person enten er:

- Fuldt skattepligtig i et land (bopælsland) og begrænset skattepligtig i et eller flere lande (kildeland) eller
- Fuldt skattepligtig i to eller flere lande (dobbeltdomicil).

Er modtageren fuldt skattepligtig i to lande (dobbeltdomicileret), som ikke har indgået en DBO, vil begge lande kunne beskatte modtageren som fuldt skattepligtig. Der kan i den situation alene søges om lempelse i skatten efter de to landes nationale skatteregler.

Er modtageren fuldt skattepligtig i to lande (dobbeltdomicileret), som har indgået en DBO, afgøres det efter DBO'ens artikel 4 om skattemæssigt hjemsted, hvilket land der skal anses for bopælsland og hvilket land der skal anses for kildeland.

Eksempel

En person er fuldt skattepligtig i både Tyskland og Danmark (dobbeltdomicil). Efter den dansk-tyske DBO's artikel 4 anses han for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland. Tyskland er herefter bopælslandet og Danmark kildelandet når beskatningsretten skal fordeles for de enkelte indkomsttyper efter artiklerne i den dansk-tyske DBO. I Danmark skal personen alene selvangive de indtægter, som Danmark efter DBO'en kan beskatte som kildeland.

Se også

- [C.F.1](#) om fuld skattepligt.
- [C.F.3](#) om begrænset skattepligt.
- [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4 om skattemæssigt hjemsted.

Bopælsland og kildeland

Bopælslandet er det land, hvor modtageren af indtægten er skattemæssigt hjemmehørende. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4 om skattemæssigt hjemsted. Kildelandet er det land, hvor indtægten er opstået/stammer fra.

Når der er betalt skat i kildelandet af en indkomst, som samtidig indgår i indkomstopgørelsen i bopælslandet, skal bopælslandet lempe skatten. Det er en betingelse for lempelse i bopælslandet at kildelandet efter overenskomsten kan beskatte indkomsten.

Bemærk

Den omstændighed, at indkomsten indgår i indkomstopgørelsen i bopælslandet efter et globalindkomstprincip hindrer ikke kildelandet i at anvende et progressionsprincip. Se [SKM2004.165.TSS](#).

Fordeling af beskatningsretten efter en DBO

En DBO regulerer forholdet mellem de to lande, som har indgået DBO'en, og hvor en modtager, er hjemmehørende i det ene land (bopælslandet) og har en indtægt fra det andet land (kildelandet).

Der er forskellige former for fordeling af beskatningsretten. Som udgangspunkt har bopælslandet altid beskatningsretten til en indkomst. I en del bestemmelser kan kildelandet imidlertid også være tillagt beskatningsretten, men den kan være afgrænset til visse typer af den pågældende indkomst og skatten kan være begrænset til en bestemt pct. Det er meget få steder, at det kun er kildelandet, som kan beskatte en indkomst.

Formuleringen af den enkelte bestemmelse har betydning for lempelsen og om indkomsten kan medtages i indkomstopgørelsen. Det er den enkelte DBO's artikel om ophævelse af dobbeltbeskatning, som regulerer dette. Se afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23 om ophævelse af dobbeltbeskatning.

Bemærk

Selvom Danmark, som kildeland, er tillagt beskatningsretten, er det ikke altid at der er intern dansk hjemmel til at beskatte indtægten. Fx er der ikke begrænset skattepligt af renter fra Danmark, der betales til fysiske personer. Se [KSL § 2](#).

Se også

- [C.F.3](#) om begrænset skattepligt
- [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4 om skattemæssigt hjemsted
- [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23 om ophævelse af dobbeltbeskatning.

C.F.8.1.2 Udveksling af oplysninger

Indhold

Dette afsnit handler om de aftaler og procedurer der er for udveksling af oplysninger mellem forskellige lande.

Afsnittet indeholder:

- Grundlag for udveksling af oplysninger ([C.F.8.1.2.1](#))
- Den nordiske bistandskonvention ([C.F.8.1.2.2](#))
- OECD's og Europarådets bistandskonvention ([C.F.8.1.2.3](#))
- EU-retlige grundlag ([C.F.8.1.2.4](#))

C.F.8.1.2.1 Grundlag for udveksling af oplysninger

Indhold

Dette afsnit handler om grundlaget for udveksling af oplysninger og de forskellige grundlag.

Afsnittet indeholder:

- Udveksling af oplysninger
- Oplysninger omfattet af udvekslingsaftaler
- Oplysninger fra udlandet
- Grundlag for udveksling af oplysninger
- Flere aftalegrundlag med samme land

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26 om udveksling af oplysninger.

Udveksling af oplysninger

Skattemyndighederne i lande verden over giver hinanden oplysninger, som kan bruges ved beskatningen af borgere og virksomheder. Det har landene gjort igennem mere end 100 år. Oprindeligt foregik det i mindre målestok og fortrinsvis blandt nabolande. Udveksling af skatter relevante oplysninger har sidenhen fået større og større betydning i takt med, at flere og flere virksomheder og borgere har fået relationer til andre lande. Det er også blevet mere og mere almindeligt, at det ikke bare handler om relationer til de nærmeste nabolande, men også til fjerntliggende lande.

I dag kan skatteforvaltningen modtage oplysninger fra mere end 140 lande og skattemæssigt selvstændige områder fordelt over hele kloden. Skatteforvaltningen videregiver også oplysninger fra Danmark til disse lande og områder. Samlet er der tale om 100.000-vis af enkeltoplysninger hvert år.

Fælles for alle disse lande og områder er, at Danmark har en eller anden form for aftale med dem om udveksling af oplysninger vedrørende skatteforhold.

Bemærk

Hvis Danmark ikke har nogen aftale med et land eller et område om udveksling af skatteoplysninger, kan Skatteforvaltningen ikke få oplysninger fra skattemyndighederne i landet. Skatteforvaltningen kan selvfølgelig altid benytte offentlige kilder i landet. I mange lande er fx selskabsregistre offentligt tilgængelige på internettet.

Oplysninger omfattet af udvekslingsaftaler

En oplysning kan være hvad som helst. Der er ingen formkrav for, hvornår noget er en oplysning, hverken i Danmark eller internationalt. I nogle af aftalegrundlagene står der, at udtrykket "oplysning" betyder "enhver omstændighed, meddelelse eller protokol uanset form". Nogle praktiske eksempler:

- Et brev
- En e-mail
- Et telefonnotat
- En udskrift af et register
- En selvangivelse
- Et regnskab
- Et regnskabsbilag, fx en faktura eller en kassestrimmel
- Et kontoudtog
- En vareprøve
- En retsbogsudskrift
- En mundtlig udtalelse
- Et vidneudsagn.

Opregningen er ikke udtømmende. Det har ingen betydning, om noget, der skrives eller siges, er sandt eller forkert. Og det er ligegyldigt, om den, der skal bruge det, ved, om det er sandt eller forkert. Det er alt sammen oplysninger.

Bemærk

Det er langt fra alle oplysninger, skatteforvaltningen kan få adgang til. Heller ikke skatterrelevante oplysninger. Skatteforvaltningen kan fx ikke kræve, at folk udleverer deres private breve, selv om der kan stå noget i dem, der er skatterrelevant. Selve brevet - og det, der står i det - er en oplysning. Men det er ikke en oplysning, som skatteforvaltningen kan få.

Oplysninger fra udlandet

De enkelte medarbejdere i skatteforvaltningen må ikke selv henvende sig til udenlandske skattemyndigheder. Det er en del af alle aftalegrundlagene, at kontakten skal foregå gennem særligt udpegede. I Skattestyrelsen er det Særlig Kontrol, CEBIS 2 - Kompetent Myndighed, man skal henvende sig til.

Bemærk

Landenes "judicielle myndigheder", dvs. det danske politi, anklagemyndighed og lignende myndigheder i andre lande, har også mulighed for at udveksle oplysninger indbyrdes gennem et net af samarbejdsaftaler mellem landene. I skattestraffesager kan man få oplysninger fra udlandet gennem dette samarbejde. Dette foregår i så fald ikke gennem skatteforvaltningen, men gennem politi og anklagemyndighed.

Grundlag for udveksling af oplysninger

En aftale om udveksling af oplysninger er en forudsætning for, at skatteforvaltningen kan få oplysninger fra et andet land eller område, og også for, at skatteforvaltningen kan give oplysninger. Der er mange forskellige aftalegrundlag:

- En DBO (dobbeltskatningsoverenskomst), der indeholder en artikel om udveksling af oplysninger. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1](#) om artikel 26 i OECD's modeloverenskomst. Alle Danmarks DBO'er på nær den nordiske multilaterale DBO indeholder en sådan artikel, men de er ikke udformet ens, og det er ikke nødvendigvis artikel 26.
- En skatteinformationsudvekslingsaftale (også kaldet en TIEA for "Tax Information Exchange Agreement"). Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.4](#) om aftaler mellem kompetente myndigheder.
- Den nordiske bistandskonvention. Dette er en særlig konvention om administrativ bistand blandt de nordiske lande. Se afsnit [C.F.8.1.2.2](#) om den nordiske bistandskonvention og [C.F.9.2.14.8](#) om gennemgang af den nordiske bistandskonvention. De nordiske lande har også indgået en multilateral DBO, men den indeholder ikke nogen artikel om administrativ bistand.
- OECD's og Europarådets konvention om gensidig administrativ bistand i skattesager. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).
- Udveksling af oplysninger er genstand for EU-retlig regulering i en række forskellige retsgrundlag. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#).

Dansk hjemmel til, at Skatteforvaltningen kan sende oplysninger til og modtage oplysninger fra udlandet, findes i [SKL § 66](#). Se afsnit [A.C.2.1.3.3.1.1](#).

Bemærk

Under afsnit [C.F.8.2.2.26.1](#) er det forklaret, hvordan udveksling af oplysninger foregår efter artikel 26 i en DBO. Beskrivelsen er i almindelighed også dækkende for fremgangsmåden ved udveksling af oplysninger efter de øvrige nævnte retsgrundlag. Dog er det ikke alle retsgrundlag, der omfatter alle typer af udveksling, mens visse retsgrundlag indeholder flere detaljer om visse former for udveksling.

Flere aftalegrundlag med samme land

Aftalegrundlagene er ikke rangordnet indbyrdes. Hvis der er mere end et aftalegrundlag med det land, man vil kontakte, er der som udgangspunkt frit valg. Man kan også vælge at nævne begge - eller alle - grundlagene.

Bemærk

De EU-retlige grundlag har som udgangspunkt forrang frem for andre aftalegrundlag med EU-lande, så her kan man nøjes med at nævne det EU-retlige grundlag. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#). Men det gælder dog ikke, hvis et andet retsgrundlag giver mulighed for et bredere samarbejde.

De nordiske lande har indgået en multilateral konvention om administrativ bistand. Se [BEK nr. 42 af 30. april 1992.](#)

Bemærk

Den nordiske multilaterale DBO indeholder ikke nogen bestemmelse, der svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 26. Bistandskonventionen erstatter en sådan artikel.

C.F.8.1.2.3 OECD's og Europarådets bistandskonvention

Indhold

Dette afsnit handler om OECD's og Europarådets konvention om bistand i skattesager.

Afsnittet indeholder:

- Bistandskonventionens baggrund, formål og historik ([C.F.8.1.2.3.1](#))
- Bistandskonventionens indhold ([C.F.8.1.2.3.2](#))
- Gennemgang af aftalen om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti ([C.F.8.1.2.3.3](#))
- Gennemgang af aftalen om udveksling af land for land-rapporter ([C.F.8.1.2.3.4](#))

Se også

Se også [OECD's hjemmeside](#) med blandt andet en liste over lande, der har tiltrådt bistandskonventionen og den tilhørende ændringsprotokol.

C.F.8.1.2.3.1 Bistandskonventionens baggrund, formål og historik

Bistandskonventionens baggrund, formål og historik

OECD og Europarådet åbnede i 1988 for undertegnelse af Konventionen om administrativ bistand i skattesager. Danmark tiltrådte konventionen den 16. juli 1992.

Konventionen trådte i kraft den 1. april 1995, efter at de første fem lande havde tiltrådt konventionen. Det var Danmark, Finland, Norge, Sverige og USA.

Den 27. maj 2010 åbnede OECD og Europarådet for undertegnelse af en protokol om ændring af konventionen. Danmark underskrev protokollen ved den lejlighed og tiltrådte protokollen den 28. januar 2011. Siden da har nye lande og områder, der har tiltrådt konventionen, haft valgmulighed mellem at tilslutte sig den oprindelige konvention samt tillægsprotokollen hver for sig og at tilslutte sig konventionen som ændret ved tillægsprotokollen. Valget har ingen praktiske konsekvenser for anvendelsen af konventionen.

2010-protokollen trådte i kraft den 1. juni 2011, efter at de første fem lande havde tiltrådt den. Det var Danmark, Finland, Georgien, Norge og Slovenien. Ved udgangen af 2021 havde 144 lande og områder tilsluttet sig konventionen.

Se også

Se også:

- [Lov nr. 132 af 26. februar 1992](#) om gensidig administrativ bistand i sager om direkte og indirekte skatter mellem stater, der er medlem af Europarådet eller OECD
- [BKI nr. 8 af 6. februar 1996](#) om OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager

- [BKI nr. 29 af 29. oktober 2001](#) om ændring af bilag A til bistandskonventionen
- [BKI nr. 11 af 21. februar 2007](#) om ændring af Danmarks erklæring om det område, der er omfattet af Danmarks tiltræden af bistandskonventionen
- [BKI nr. 18 af 18. maj 2011](#) om Protokol om ændring af OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager
- [OECD's hjemmeside](#) med blandt andet en liste over lande, der har tiltrådt bistandskonventionen og den tilhørende ændringsprotokol.

C.F.8.1.2.3.2 Bistandskonventionens indhold

Bistandskonventionens indhold

Bistandskonventionen indeholder regler om administrativ bistand i skattesager, der i det store og hele svarer til modeloverenskomstens artikel 26 om administrativ bistand og artikel 27 om bistand med inddrivelse af skattekrav.

2010-protokollen ændrede konventionen, hovedsagelig på to punkter, så

- udveksling af oplysninger efter anmodning sker inden for de samme rammer som udveksling af oplysninger efter den nyeste version af OECD's modeloverenskomsts artikel 26 og OECD's modelaftale om TIEA'er og
- lande, der hverken er medlem af OECD eller Europarådet, har fået mulighed for at tiltræde konventionen, som ændret ved 2010-protokollen. Medio 2023 havde 147 lande og områder tilsluttet sig konventionen.

Bemærk

Det har ikke nogen praktisk betydning for de nye partnere i konventionen, om de har skrevet under på konventionen som ændret ved protokollen ("the amended Convention"), eller de har skrevet under på den oprindelige konvention og ændringsprotokollen hver for sig.

Bemærk

Konventionens artikel 6 tillader to eller flere parter i konventionen at indgå aftaler om automatisk udveksling af oplysninger, som parterne angiver nærmere. Med hjemmel i artikel 6 har OECD åbnet for undertegnelse af to multilaterale aftaler blandt kompetente myndigheder (MCAA'er = Multilateral Competent Authorities' Agreements):

- Aftale om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti (CRS MCAA). Aftalen er åbnet for undertegnelse og undertegnet af bl.a. Danmark den 24. oktober 2014. Se [BKI nr. 15 af 23/10/2018](#). Se også afsnit [C.F.8.1.2.3.3](#).
- Aftale om udveksling af land-for-land-rapporter (CBC MCAA). Aftalen er åbnet for undertegnelse og undertegnet af bl.a. Danmark den 27. januar 2016. Se [BKI nr. 14 af 23/10/2018](#). Se også afsnit [C.F.8.1.2.3.4](#).
- - ► Aftale om automatisk udveksling af oplysninger om indkomst fra digitale platforme (DPI MCAA). Aftalen åbnede for undertegnelse den 9. november 2022, men er ikke undertegnet af Danmark.
 - Aftale om automatisk udveksling af oplysninger om CRS-omgåelse og uigennemsigtige off-shore strukturer (MDR MCAA). Aftalen åbnede for undertegnelse den 9. november 2022, men er ikke undertegnet af Danmark.
 - Aftale om automatisk udveksling af oplysninger om aktiviteter på kryptoaktivområdet. Aftalen er åbnet for undertegnelse og undertegnet af bl.a. Danmark den 26. november 2024. ◀

Konventionens artikel 24, stk. 3, giver hjemmel til at oprette en koordinerende komité. Den består af repræsentanter for de kompetente myndigheder i de parter, der har underskrevet konventionen. Den koordinerende komité sekretariatsbetjenes af OECD's sekretariat.

Kildesøgning: Hvordan finder man ud af, om konventionen kan bruges i en konkret sag?

OECD offentliggør på sin hjemmeside www.oecd.org løbende opdaterede [oversigter](#) over

- lande og områder, der har tiltrådt konventionen og protokollen,
- de skatter, som konventionen og protokollen gælder for i det enkelte land eller område, og
- forbehold, som enkelte lande og områder har taget for anvendelsen af konventionen i landet. Forbeholdene kan være:
 - Territorielle.
Danmark tog fx ved sin tiltrædelse i 1995 forbehold om, at konventionen ikke fandt anvendelse på Færøerne. Dette forbehold er senere ophævet, og konventionen gælder for Færøerne fra den 1. januar 2007. [BKI nr. 11 af 21. februar 2007](#) om ændring af Danmarks erklæring om det område, der er omfattet af Danmarks tiltræden af OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager (Færøernes tiltræden af konventionen).
 - Indholdsmæssige.
Sådanne forbehold er i et vist omfang mulige efter konventionens artikel 30. Fx har nogle lande og områder tilkendegivet, at de ikke vil deltage i inddrivelsesbistand.

Bemærk

Grønland har været omfattet af konventionen siden dens ikrafttræden. Både Grønland og Færøerne er omfattet af 2010-protokollen. Konventionen finder ikke anvendelse internt mellem de enkelte dele af det danske rigsfællesskab.

C.F.8.1.2.3.3 Gennemgang af aftalen om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti

Indhold

Dette afsnit handler om den multilaterale aftale om udveksling af oplysninger om finansielle konti, som er indgået med hjemmel i OECD's og Europarådets bistandskonvention, jf. afsnit [C.F.8.1.2.3.1](#).

Afsnittet indeholder:

- Baggrund for aftalen
- Aftalens præambel og 8 sektioner
- OECD's fælles indberetningsstandard
- Andre aftalegrundlag med tilsvarende indhold.

Baggrund for aftalen

Konventionens kapitel III omhandler udveksling af oplysninger til beskatningsformål, herunder automatisk udveksling. Konventionens artikel 6 tillader to eller flere parter i konventionen at indgå aftaler om automatisk udveksling af oplysninger, som parterne angiver nærmere.

Med hjemmel i konventionens kapitel III og særlig henvisning til artikel 6 har OECD og Europarådet den 24. oktober 2014 åbnet for undertegnelse af en multilateral aftale om automatisk udveksling af finansielle kontooplysninger. Danmark har undertegnet aftalen den 24. oktober 2014. Se [BKI nr. 15 af 23/10/2018](#).

Aftalen er udformet som en multilateral aftale, som indgås af kompetente myndigheder i de lande og jurisdiktioner, der har tiltrådt konventionen. Ved at tiltræde aftalen forpligter den pågældende part sig generelt til at indsamle og udveksle oplysninger efter en procedure, som er nærmere beskrevet i OECD's fælles indberetningsstandard for automatisk udveksling af finansielle kontooplysninger i skattesager. Den fælles indberetningsstandard udgør således en integreret del af aftalen. Standarden er udviklet af OECD og offentliggjort af OECD den 15. juli 2014.

I forhold til hver enkelt af de øvrige underskrivende parter er der tale om et bilateralt udvekslingsforhold. De bilaterale udvekslingsforhold aktiveres efter en procedure, der er nærmere beskrevet i aftalen.

Aftalen ses også omtalt som "CRS MCAA" (Common Reporting Standard Multilateral Competent Authority Agreement).

Den fælles indberetningsstandard bygger i meget vid udstrækning på den amerikanske FATCA-indberetningsordning (Foreign Account Tax Compliance Act) og de aftaler, som USA har indgået med andre lande herom. Se [C.F.9.2.20.5.3](#) om Danmarks aftale med USA herom.

Aftalen indeholder de forpligtelser, som Danmark generelt har påtaget sig over for sine aftalepartnere, herunder de forpligtelser, som Danmark har påtaget sig at pålægge de danske indberettende finansielle institutter. Disse forpligtelser er gengivet i [Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 334 af 26. marts 2020](#) om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet, her kaldet CRS-bekendtgørelsen. Som bilag til bekendtgørelsen optrykkes en oversigt over de lande og jurisdiktioner, som omfattes af aftalen. Bilaget opdateres årligt, se oversigt over ændringsbekendtgørelser nedenfor.

► Bemærk

Et tillæg til aftalen er åbnet for underskrivelse og underskrevet af bl.a. Danmark den 26. november 2024. Tillægget inddrager bl.a. elektroniske penge under ordningen. ◀

Se også

Se også:

- [BEK nr. 334 af 26. marts 2020](#), (CRS-bekendtgørelsen)
- [BEK nr. 729 af 22. april 2021 om ændring af CRS-bekendtgørelsen](#)
- [BEK nr. 515 af 25. april 2022 om ændring af CRS-bekendtgørelsen](#)
- [BEK nr. 439 af 26. april 2023 om ændring CRS-bekendtgørelsen](#)
- [BEK nr. 398 af 15. april 2024 om ændring af CRS-bekendtgørelsen](#)
- Om begrebet kompetent myndighed [C.F.8.2.2.26.1.2](#)
- Om FATCA-aftalen mellem Danmark og USA [C.F.9.2.20.5.3](#).

Aftalens præambel og 8 sektioner

Præambel

Det angives indledningsvis, at kun lande og jurisdiktioner, der er omfattet af konventionen, kan undertegne aftalen.

Underskriverne forpligter sig til at indføre indberetningspligt for finansielle institutter, der følger den fælles indberetningsstandard, og til at udveksle sådanne oplysninger med de øvrige kompetente myndigheder i form af automatisk udveksling af oplysninger.

Som hjemmel for aftalen henvises der til kapitel III i konventionen om administrativ bistand i skattesager og særligt til artikel 6 om gensidige aftaler om automatisk udveksling af oplysninger.

Se afsnit [C.F.8.1.2.3.1](#) om konventionen.

Sektion 1: Definitioner

Sektionen indeholder definitioner, som illustrerer, at aftalen udgør et supplement til konventionen. Bl.a. defineres kompetente myndigheder ved en henvisning til de personer og myndigheder, som hver deltager har anmeldt som kompetent myndighed i henhold til konventionen.

Sektionen indeholder en definition af den fælles indberetningsstandard. Den består af en reference til den standard, OECD og G 20-landene har udviklet. De tilknyttede kommentarer til standarden udgør ifølge denne definition også en integreret del af selve standarden. Se afsnittet nedenfor om OECD's fælles indberetningsstandard.

Derudover defineres de indberetningspligtige og de indberetningspligtige konti. De indberetningspligtige er finansielle institutter i jurisdiktioner, der er medlemmer af konventionen, og som har underskrevet aftalen om, at de vil overholde den fælles indberetningsstandard.

Visse typer af finansielle institutter og visse typer af finansielle konti er undtaget fra indberetningspligten, enten som følge af generelle definitioner, der findes i den fælles indberetningsstandard, eller som følge af konkrete danske undtagelser. Den fælles indberetningsstandard indeholder en hjemmel til, at de deltagende jurisdiktioner inden for nærmere angivne rammer kan træffe beslutning om sådanne konkrete undtagelser. De generelle undtagelser er gengivet CRS-bekendtgørelsen, henholdsvis §§ 11-18 om ikke-indberettende finansielle institutter og §§ 33-38 om konti, der er undtaget. De konkrete danske undtagelser findes henholdsvis i bekendtgørelsens § 19 og § 39.

Bemærk

Aftalens definitionsbestemmelse er betydeligt kortere og mindre detaljeret end den tilsvarende bestemmelse i FATCA-aftalens artikel 1. De definitioner, der ikke er medtaget i aftalens sektion 1, som fx de forskellige typer af indberetningspligtige finansielle institutter og konti, findes i stedet i den fælles indberetningsstandards afsnit VIII. De er gengivet i CRS-bekendtgørelsen. Der er meget betydeligt, men ikke fuldstændigt, sammenfald mellem definitionerne i den fælles indberetningsstandard og i FATCA-aftalens artikel 1.

Sektion 2: Udveksling af oplysninger med hensyn til indberetningspligtige konti

Sektionen forpligter Skatteforvaltningen til en gang årligt at udveksle oplysninger om relevante indberetningspligtige konti med alle andre jurisdiktioner, hvor aftalen er gældende i det indbyrdes forhold mellem Danmark og den pågældende jurisdiktion.

Sektionen tillader deltagende jurisdiktioner at vælge, at de ikke ønsker at modtage oplysninger, men kun at sende oplysninger. Jurisdiktioner der har valgt dette, kaldes "ikke-gensidige jurisdiktioner". Danmark har valgt både at sende og modtage oplysninger.

De oplysninger, der skal udveksles, er for det første nærmere angivne identitetsoplysninger på det indberettende finansielle institut, de indberetningspligtige konti, kontohaver og kontrollerende personer. Hvad der derudover skal udveksles, afhænger af, hvilken type konto der er tale om. Det kan være

- Saldo eller værdi
- Bruttobeløb af renter
- Bruttobeløb af udbytter
- Bruttobeløb af anden indkomst genereret med hensyn til de aktiver, der indgår i kontoen
- Bruttoafkast ved salg eller indløsning af de finansielle aktiver, der indgår i kontoen.

Bemærk

De fremgangsmåder, som de danske finansielle institutter skal følge for at fastslå, om en given konto er indberetningspligtig, og i så fald til hvilken eller hvilke jurisdiktion(er), er fastlagt i den fælles indberetningsstandards afsnit II-VII. Disse fremgangsmåder kaldes også "procedurer til passende omhu".

Se også

BEK nr. 729 af 22/4/2021 om ændring af CRS-bekendtgørelsen.

Bilag 1 indeholder en liste over lande og jurisdiktioner, som på daværende tidspunkt forventedes at være omfattet af udvekslingen fra og med 2021. Det kan forventes, at listen vil blive opdateret løbende for så vidt angår nye lande og jurisdiktioner, der bliver omfattet af udvekslingen.

Se CRS-fanebladet på skat.dk Jura - Udvekslingsaftaler

Sektion 3: Tid og måde, hvorpå der skal ske udveksling af oplysninger

Sektionen foreskriver, at udvekslingen vedrørende ethvert kalenderår skal foretages inden for ni måneder efter kalenderårets udløb, dvs. senest den 30. september i det efterfølgende kalenderår.

For så vidt angår starttidspunktet refererer sektionen til en erklæring, som hver enkelt deltagende jurisdiktion har indleveret som bilag til sin underskrift på aftalen. For Danmarks vedkommende gik erklæringen ud på, at oplysninger første gang ville blive afgivet i 2017 om kalenderåret 2016. Se for detaljer nedenfor under sektion 7.

De deltagende kompetente myndigheder forpligter sig til at udveksle oplysningerne i et standardiseret format kaldet "XML". Desuden har de påtaget sig hver for sig at afgive en erklæring om de transmissions- og krypteringsstandarder, de vil anvende ved udvekslingen. Danmark har afgivet en sådan erklæring. Den går ud på, at Danmark vil anvende et datatransmissionssystem, som OECD har udviklet til samme formål.

Sektion 4: Samarbejde om regelefterlevelse og håndhævelse

Sektionen handler om behandlingen af situationer, hvor en kompetent myndighed har grund til at tro,

- at oplysninger modtaget fra en anden jurisdiktions kompetent myndighed er forkerte eller mangelfulde på grund af en fejl,
- eller at et indberettende finansielt institut ikke har overholdt sine forpligtelser til
 - a. at indberette indberetningspligtige konti eller
 - b. at gennemføre de foreskrevne procedurer til passende omhu for at finde frem til indberetningspligtige konti

Sektionen fastslår, at hvis noget sådant skulle forekomme, skal den kompetente myndighed, der konstaterer det, underrette den anden berørte kompetente myndighed. Den underrettede kompetente myndighed skal træffe alle de foranstaltninger, der er til rådighed ifølge dens lovgivning, for at rette op på fejlen eller forsømmeligheden.

Bemærk

Procedurer til passende omhu er de fremgangsmåder, som de danske finansielle institutter skal følge for at fastslå, om en given konto er indberetningspligtig, og i så fald til hvilken eller hvilke jurisdiktion(er). De er fastlagt i den fælles indberetningsstandards afsnit II-VII.

Se også

Afsnit **C.F.8.2.2.26.1.2** om den kompetente myndighed.

Sektionen fastslår, at alle udvekslede oplysninger er omfattet af de fortroligheds- og andre beskyttelsesregler, der findes i konventionen. Som supplement hertil kan de deltagende jurisdiktioner have tilkendegivet, at de har yderligere krav til beskyttelsen af persondata. I så fald skal disse yderligere krav også respekteres. Danmark har, som EU-medlem omfattet af EU's lovgivning om beskyttelsen af persondata, afgivet en erklæring om, at der stilles yderligere krav til beskyttelsen af persondata.

Sektionen fastslår også, at hvis en kompetent myndighed konstaterer brud på fortroligheds- og andre beskyttelsesregler, skal den straks underrette konventionens koordinerende komité og desuden forklare, hvilke foranstaltninger til genopretning der måtte være truffet. Den koordinerende komité skal underrette alle andre deltagende kompetente myndigheder, der udveksler oplysninger med den pågældende jurisdiktion, om det passerede. Se om den koordinerende komité nedenfor ad sektion 8.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.1.2.3.1](#) om konventionen
- [C.F.8.1.2.3.2](#) ad den koordinerende komité
- [A.A.6.1.4](#) om særlig tavshedspligt i international ret.

Sektion 6: Konsultationer og ændringer

Sektionen fastslår, at to eller flere parter i aftalen kan konsultere hinanden, hvis der skulle opstå vanskeligheder ved gennemførelsen af aftalen. Formålet er at udvikle passende foranstaltninger til at sikre, at aftalen bliver opfyldt. Hvis der aftales sådanne foranstaltninger, skal den kompetente myndighed, som iværksatte konsultationen, underrette den koordinerende komité, og herfra skal alle andre deltagende kompetente myndigheder underrettes om foranstaltningerne. Se om den koordinerende komité nedenfor i sektion 8.

Sektionen fastslår desuden, at aftalen kan ændres ved en ny skriftlig aftale, hvis alle kompetente myndigheder, som har aftalen i kraft, er enige om det.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.1.2.3.2](#) ad den koordinerende komité.

Sektion 7: Aftalevilkår

Sektionens stykke 1 fastslår, at alle deltagende kompetente myndigheder skal afgive en række erklæringer til den koordinerende komités sekretariat, enten umiddelbart i forbindelse med aftaleunderskrivelsen eller snarest muligt efter, at den pågældende jurisdiktion har fået den fornødne lovgivning i kraft. Der skal afgives erklæringer om

- at den fornødne lovgivning er til stede, og fra hvilke datoer nærmere angivne dele af aftalen skal anvendes;
- hvorvidt jurisdiktionen ønsker at være ikke-gensidig udvekslingspartner eller ej. Se herom ovenfor ad sektion 2;
- hvilken eller hvilke datatransmissions- og krypteringsmetoder man ønsker at anvende. Se herom ovenfor ad sektion 3;
- eventuelle særlige krav til beskyttelse af persondata. Se herom ovenfor ad sektion 5;
- at jurisdiktionen har foranstaltninger på plads, der sikrer fortrolighed og datasikkerhed for de pågældende oplysninger; og

- hvilke jurisdiktioner den pågældende jurisdiktion ønsker at have aftalen i kraft med.

Bemærk

Danmark har ved sin underskrivelse af aftalen den 24. oktober 2015 angivet følgende relevante datoer:

- en finansiell konto anses for at være en ny konto, hvis den er oprettet den 1. januar 2016 eller senere;
- oplysninger om nye konti udveksles første gang september 2017;
- en finansiell konto anses for at være en eksisterende konto, hvis den er oprettet den 31. december 2015 eller tidligere;
- oplysninger om personkonti, der er højværdikonti, udveksles første gang september 2017;
- oplysninger om personkonti, der er lavværdikonti, udveksles første gang september 2017 eller september 2018 afhængig af, hvornår kontoen er identificeret som indberetningspligtig;
- oplysninger om enhedskonti udveksles første gang september 2017 eller september 2018 afhængig af, hvornår kontoen er identificeret som indberetningspligtig.

De anvendte begreber er alle defineret i den fælles indberetningsstandard. Se herom ovenfor ad sektion 1.

Bemærk

Erklæringen om, med hvilke jurisdiktioner Danmark ønsker at have aftalen i kraft, opdateres løbende i takt med, at flere jurisdiktioner tilslutter sig aftalen. For en udtømmende oversigt over bilaterale udvekslingsforhold henvises til [OECD's Automatic Exchange Portal](#).

Se også

Afsnit [C.F.8.1.2.3.2](#) ad den koordinerende komité.

Sektionens stykke 2.1 fastslår, at aftalen får effekt i det indbyrdes forhold mellem to jurisdiktioner, i det øjeblik

- den sidste af de to jurisdiktioner afleverer sin sidste notifikation efter sektionens stykke 1 til den koordinerende komités sekretariat, eller
- konventionen er trådt i kraft og har virkning for begge jurisdiktioner.

Bemærk

Da konventionen havde været i kraft for Danmarks vedkommende i en længere årrække, før aftalen blev underskrevet, har det sidste alternativ kun relevans i forhold til nye partnere i konventionen. Som altovervejende hovedregel er det det første alternativ, der er relevant.

Sektionens stykke 2.2 pålægger den koordinerende komités sekretariat at føre en liste over, hvilke kompetente myndigheder der har underskrevet aftalen, og i hvilke indbyrdes forhold aftalen finder anvendelse. Listen skal være offentligt tilgængelig på OECD's hjemmeside.

En liste over jurisdiktioner, der har underskrevet aftalen, findes [her](#).

Se også

[OECD's Automatic Exchange Portal](#)

Sektionens stykke 2.3 pålægger den koordinerende komités sekretariat at føre en liste over de erklæringer, som jurisdiktionerne indgiver i henhold til stykke 1. Erklæringen om, at jurisdiktionen

har den fornødne lovgivning på plads, og erklæringen om, at en jurisdiktion ønsker at være ikke-gensidig udvekslingspartner, (sende, men ikke modtage information), skal være offentligt tilgængelige på OECD's hjemmeside. De øvrige skal gøres tilgængelige for andre underskrivere af aftalen, hvis de skriftligt anmoder sekretariatet om det. Disse erklæringer er således ikke offentligt tilgængelige.

Sektion 8: Koordinerende komités sekretariat

Sektionen fastslår, at den koordinerende komités sekretariat skal

- underrette alle de kompetente myndigheder om de notifikationer, det modtager, og
- underrette alle de kompetente myndigheder, når en ny kompetent myndighed underskriver aftalen.

Sektionen fastslår desuden at alle underskrivere af aftalen årligt bidrager til omkostningerne til administration af aftalen. Omkostningerne deles lige, dog således, at visse lande er undtaget fra forpligtelsen til at bidrage.

Se også

Afsnit [C.F.8.1.2.3.2](#) om den koordinerende komité.

OECD's fælles indberetningsstandard

OECD's fælles standard for indberetning og passende omhu for oplysninger om finansielle konti er offentliggjort af OECD den 22. juli 2014 i en publikation med den engelske titel "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters". Publikationen indeholder:

- selve standarden
- en model for en aftale mellem kompetente myndigheder om at bruge standarden
- kommentarer til aftalemodellen og til standarden.

Skatteforvaltningen har offentliggjort en dansk oversættelse af den fælles indberetningsstandard - se [her](#).

I tilfælde af uoverensstemmelse mellem oversættelsen og OECD's originale tekst er det OECD's tekst, der gælder.

Yderligere oplysninger om den fælles indberetningsstandard kan findes på [CRS-fanebladet på skat.dk](#) [Jura - Udvekslingsaftaler](#)

Andre aftalegrundlag med tilsvarende indhold

Den multilaterale aftale mellem kompetente myndigheder, der er gennemgået tidligere i dette afsnit, CRS MCAA'en, refererer til den fælles indberetningsstandard og inkorporerer derved både standarden og kommentarerne i den danske implementering af CRS MCAA'en. Danmark har derudover indgået følgende bilaterale aftaler, som også refererer til den fælles indberetningsstandard og kommentarerne:

- Singapore. [BKI nr. 24 af 5. december 2017](#). Se afsnit [C.F.9.2.18.8.1](#).
- Færøerne og Grønland. [BKI nr. 18 af 26. november 2018](#).

Endelig indeholder bilaget til det første ændringsdirektiv til EU's bistandsdirektiv, DAC2, en indberetningsstandard, der i alt væsentligt er parallel med OECD's fælles indberetningsstandard, om end der er mindre afvigelser. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#) om bistandsdirektivet.

C.F.8.1.2.3.4 Gennemgang af aftalen om udveksling af land for land-rapporter

Indhold

Dette afsnit handler om den multilaterale aftale om udveksling af land for land-rapporter, som er indgået med hjemmel i OECD's og Europarådets bistandskonvention, jf. afsnit [C.F.8.1.2.3.1](#).

Afsnittet indeholder:

- Baggrund for aftalen
- Aftalens præambel og 9 sektioner
- Andre aftalegrundlag med tilsvarende indhold.

Bemærk

Land for land-rapporter er defineret i [SKL § 47, stk. 1, nr. 1](#), som "en rapport, som en koncern indgiver til told- og skatteforvaltningen om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i hele verden".

Se også

Se også afsnit [C.D.11.13.2](#) om land for land-rapporteringspligten for multinationale koncerner.

Baggrund for aftalen

Konventionens kapitel III omhandler udveksling af oplysninger til beskatningsformål, herunder automatisk udveksling. Konventionens artikel 6 tillader to eller flere parter i konventionen at indgå aftaler om automatisk udveksling af oplysninger, som parterne angiver nærmere.

Med hjemmel i konventionens kapitel III og særlig henvisning til artikel 6 har OECD og Europarådet den 27. januar 2016 åbnet for undertegnelse af en multilateral aftale om automatisk udveksling af land for land-rapporter. Danmark har undertegnet aftalen den 27. januar 2016.

Aftalen er affattet på engelsk og fransk, hvor begge tekster har samme gyldighed. Den engelske aftaletekst er gengivet i BKI [nr. 14 af 23. oktober 2018](#), som også indeholder en dansk oversættelse af aftalen.

Aftalen er udformet som en multilateral aftale, som indgås af kompetente myndigheder i de lande og jurisdiktioner, der har tiltrådt konventionen. Ved at tiltræde aftalen forpligter den pågældende part sig generelt til at indsamle og udveksle land for land-rapporter fra indberettende enheder, der er skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende part.

Aftalen ses også omtalt som "CBC MCAA" (Country-by-Country Multilateral Competent Authority Agreement).

I forhold til hver enkelt af de øvrige underskrivende parter er der tale om et bilateralt udvekslingsforhold. De bilaterale udvekslingsforhold aktiveres efter en procedure, der er nærmere beskrevet i aftalen.

Aftalen indeholder de forpligtelser, som Danmark generelt har påtaget sig over for sine aftalepartnere, herunder de forpligtelser, som Danmark har påtaget sig at pålægge de danske indberetningspligtige. Disse forpligtelser er gengivet i Skatteministeriets [BEK nr. 1304 af 14. november 2018](#), om land for land-rapportering.

Se også

Se også:

- [BEK nr. 1304 af 14. november 2018](#), også kaldet CBC-bekendtgørelsen
- Om land for land-rapporteringspligten for multinationale koncerner [C.D.11.13.2](#)

- Om OECD-modellens artikel 26 om typer af udveksling, herunder automatisk udveksling [C.F.8.2.2.26.1.3](#)
- Om begrebet kompetent myndighed [C.F.8.2.2.26.1.2.](#)

Aftalens præambel og 9 sektioner

Præambel:

Det angives indledningsvis, at kun lande og jurisdiktioner, der er omfattet af konventionen, kan undertegne aftalen.

Underskriverne forpligter sig til at indføre regler, der pålægger selskaber i en MNK-gruppe at indgive årlige land for land-rapporter, i det omfang sådanne regler ikke allerede er indført. Disse regler er for Danmarks vedkommende implementeret i [SKL §§ 47-52](#). Underskriverne forpligter sig samtidig til at udveksle sådanne rapporter med de kompetente myndigheder i de øvrige deltagende lande og jurisdiktioner i form af automatisk udveksling af oplysninger.

Som hjemmel for aftalen henvises der til kapitel III i konventionen om administrativ bistand i skattesager og særligt til artikel 6 om gensidige aftaler om automatisk udveksling af oplysninger.

Se afsnit [C.D.11.13.2](#) om de danske regler om land for land-rapporteringspligt for multinationale koncerner.

Se afsnit [C.F.8.1.2.3.1](#) om konventionen.

Sektion 1: Definitioner

Sektionen indeholder definitioner, som illustrerer, at aftalen udgør et supplement til konventionen. Bl.a. defineres kompetente myndigheder ved en henvisning til de personer og myndigheder, som hver deltager har anmeldt som kompetent myndighed i henhold til konventionen.

Sektionen indeholder desuden en række definitioner, som knytter sig til land for land-rapportering.

Se afsnit [C.D.11.13.2](#) om land for land-rapporteringspligten for multinationale koncerner.

Sektion 2: Udveksling af oplysninger i henhold til MNK-grupper

Sektionen forpligter Skatteforvaltningen til en gang årligt at udveksle land for land-rapporter, som er modtaget af Skatteforvaltningen, med alle andre jurisdiktioner, hvor aftalen er gældende i det indbyrdes forhold mellem Danmark og den pågældende jurisdiktion, og hvor en enhed i den pågældende koncern enten er skattemæssigt hjemmehørende eller har et fast driftssted.

Sektionen tillader deltagende jurisdiktioner at vælge, at de ikke ønsker at modtage land for land-rapporter, men kun at sende disse. Jurisdiktioner, der har valgt dette, kaldes "ikke-gensidige" jurisdiktioner. Danmark har valgt både at sende og modtage land for land-rapporter.

Bemærk

Forkortelsen "MNK-gruppe" står for "Multinational koncerngruppe". Dette udtryk er i aftalens artikel 1, litra d, defineret som enhver gruppe, som (i) omfatter to eller flere selskaber, som er skattemæssigt hjemmehørende i forskellige jurisdiktioner eller omfatter et selskab som er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, og som er skattepligtig i henhold til virksomhed udført gennem et fast driftssted i en anden jurisdiktion, og som (ii) ikke er en Undtaget MNK-gruppe. Sidstnævnte udtryk er defineret i artikel 1, litra e.

Sektion 3: Tid og måde, hvorpå der skal ske udveksling af oplysninger

Sektionen foreskriver indledningsvis, at en land for land-rapport skal indeholde oplysning om, i hvilken valuta beløbene deri er angivet.

Udvekslingen skal ske senest 15 måneder efter, at MNK-gruppens regnskabsår er udløbet. Land for land-rapporter skal dog første gang udveksles 18 måneder efter udløbet af det første regnskabsår, som en jurisdiktion har valgt skal være omfattet af udvekslingen. I overensstemmelse hermed har Danmark første gang udvekslet land for land-rapporter indleveret af danske indberetningspligtige pr. den 30. juni 2018, idet det første omfattede regnskabsår har været 2016.

Udvekslingen sker i et format og efter en transmissionsmetode, der er aftalt mellem alle jurisdiktioner, der har tilsluttet sig udvekslingsordningen.

Bemærk

OECD har siden indgåelsen af aftalen udviklet et transmissionssystem inklusive krypteringsmetode, der er stillet til rådighed for alle deltagende jurisdiktioner. Hidtil har ingen jurisdiktioner tilkendegivet, at de ønsker at benytte nogen anden metode end det nævnte transmissionssystem.

Sektion 4: Samarbejde om regelefterlevelse og håndhævelse

Sektionen handler om behandlingen af situationer, hvor en kompetent myndighed har grund til at tro, at en fejl har medført forkert eller manglende indberetning af oplysninger, eller at en indberetningspligtig ikke har overholdt sin forpligtelse til at indlevere en land for land-rapport.

Sektionen fastslår, at hvis noget sådant skulle forekomme, skal den kompetente myndighed, der konstaterer dette, underrette den kompetente myndighed i den jurisdiktion, hvor indlevering af land for land-rapport burde have fundet sted, herom. Den underrettede kompetente myndighed skal træffe alle de foranstaltninger, der er til rådighed ifølge dens lovgivning, for at rette op på fejlen eller forsømmeligheden.

Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.2](#) om den kompetente myndighed.

Sektion 5: Fortrolighed, databeskyttelse og passende anvendelse

Sektionen fastslår, at alle udvekslede oplysninger er omfattet af de fortroligheds- og andre beskyttelsesregler, der findes i konventionen.

Endvidere indeholder sektionen særegler, der indskrænker brugen af oplysningerne. Oplysningerne i land for land-rapporterne må således bruges til risikovurdering af transfer pricing, udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud samt, hvor det er relevant, økonomisk og statistisk analyse. Oplysningerne må ikke bruges til analyse af individuelle transaktioner.

Derudover må oplysningerne i land for land-rapporterne ikke bruges som erstatning for de normale transfer pricing-analyser. Dog må oplysningerne gerne danne grundlag for uddybende forespørgsler til de berørte skattepligtige.

I det omfang uhensigtsmæssige justeringer i strid med ovenstående måtte forekomme, skal der tages højde herfor i forbindelse med de kompetente myndigheders procedurer.

Bemærk

Oplysningerne i land for land-rapporterne må således ikke bruges som erstatning for transfer pricing-analyser. En land for land-rapport kan ikke i sig selv udgøre afgørende dokumentation for, om priser og vilkår for den koncerninterne aktivitet er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet i [LL § 2](#). Oplysningerne må heller ikke anvendes til at lave transfer pricing justeringer på baggrund af en global fordeling af indkomsten.

Se afsnit [C.D.11.13.2](#) om de danske regler for land for land-rapporteringspligten for multinationale koncerner.

Sektionen fastslår for det første, at i det omfang justeringer af en koncernenheds skattepligtige indkomst, foretaget på grundlag af en land for land-rapport og en opfølgende forespørgsel foranlediget heraf, fører til et uønsket økonomisk resultat, skal de kompetente myndigheder konsultere hinanden med henblik på at løse sagen.

Dette kan opfattes som et særligt eksempel på en situation, hvor der er behov for aktivering af proceduren for løsning af dobbeltbeskatningskonflikter, jf. artikel 25 i OECD's modeldobbeltbeskatningsoverenskomst.

Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om den gensidige aftaleprocedure (Mutual Agreement Procedure)

Sektionen fastslår dernæst, at to eller flere parter i aftalen kan konsultere hinanden, hvis der skulle opstå vanskeligheder ved gennemførelsen eller fortolkningen af aftalen. Formålet er at udvikle passende foranstaltninger til at sikre, at aftalen bliver opfyldt. Sektionen beskriver også en procedure, hvorefter den koordinerende komités sekretariat kan involveres med henblik på at opnå, at alle deltagende jurisdiktioner aktiveres i bestræbelserne for at opnå en hensigtsmæssig løsning. Oplysninger om specifikke skatteydere skal holdes uden for denne proces.

Se afsnit [C.F.8.1.2.3.2](#) ad den koordinerende komité.

Sektion 7: Ændringer

Sektionen fastslår, at aftalen kan ændres ved en ny skriftlig aftale, hvis alle kompetente myndigheder, som har aftalen i kraft, er enige om det.

Sektion 8: Aftalevilkår

Sektionens stykke 1 fastslår, at alle deltagende kompetente myndigheder skal afgive en række erklæringer til den koordinerende komités sekretariat, enten umiddelbart i forbindelse med aftaleunderskrivelsen eller snarest muligt derefter. Der skal afgives erklæringer om

- At den fornødne lovgivning er til stede for at pålægge indberettende enheder at indgive land for land-rapporter, og at rapporterne skal indgives for indkomstår, der begynder på eller efter den dato, der er angivet i erklæringen;
- Hvorvidt jurisdiktionen ønsker at være ikke-gensidig udvekslingspartner eller ej. Se herom ovenfor ad sektion 2;
- Hvilken eller hvilke datatransmissions- og krypteringsmetoder man ønsker at anvende. Se herom ovenfor ad sektion 3;
- At jurisdiktionerne har både lovgivning og praktiske foranstaltninger på plads, der sikrer fortrolighed og datasikkerhed for de udvekslede oplysninger samt brugen af land for land-rapporterne som beskrevet i aftalens sektion 5;
- Hvilke jurisdiktioner den pågældende jurisdiktion ønsker at have aftalen i kraft med.

Bemærk

Danmark har afgivet alle de ovennævnte erklæringer og har første gang udvekslet land for land-rapporter i 2018 vedrørende indkomståret 2016.

Bemærk

Erklæringen om, med hvilke jurisdiktioner Danmark ønsker at have aftalen i kraft, opdateres løbende i takt med, at flere jurisdiktioner tilslutter sig aftalen. En udtømmende oversigt over bilaterale udvekslingsforhold findes [her](#).

Sektionens stykke 2 fastslår, at aftalen får effekt i det indbyrdes forhold mellem to jurisdiktioner, i det øjeblik

- Den sidste af de to jurisdiktioner afleverer sin sidste notifikation efter sektionens stykke 1 til den koordinerende komités sekretariat, eller
- Konventionen er trådt i kraft og har virkning for begge jurisdiktioner.

Bemærk

Da konventionen har været i kraft for Danmarks vedkommende i en længere årrække, før aftalen blev underskrevet, har det sidste alternativ kun relevans i forhold til nye partnere i konventionen. Som altovervejende hovedregel er det det første alternativ, der er relevant.

Sektionens stykke 3 pålægger den koordinerende komités sekretariat at føre og offentliggøre en liste over de jurisdiktioner, der har underskrevet aftalen, og over de bilaterale udvekslingsforhold, der er trådt i kraft. De erklæringer, som jurisdiktionerne har afgivet i henhold til stykke 1, litra a og b, dvs. erklæringen om, at lovgivning er på plads, og erklæringen om, hvorvidt jurisdiktionen også ønsker at modtage land for land-rapporter skal også være offentligt tilgængelige.

En liste over jurisdiktioner, der har underskrevet aftalen, kan ses [her](#).

En udtømmende oversigt over bilaterale udvekslingsforhold findes [her](#).

Sektionens stykke 4 pålægger den koordinerende komités sekretariat at gøre de erklæringer, som jurisdiktionerne har afgivet i henhold til stykke 1, litra c, d og e, tilgængelige for andre deltagende jurisdiktioner efter skriftlig anmodning. Det drejer sig om erklæringerne om transmissionsmetode, fortrolighed og udvekslingspartnere.

Sektionens stykke 5 beskriver en procedure, hvorefter en jurisdiktion midlertidigt kan suspendere sin udveksling af land for land-rapporter med en anden jurisdiktion, hvor den mener, at der foreligger en betydelig manglende efterlevelse af aftalen.

Sektionens stykke 6 beskriver, hvordan en jurisdiktion kan opsige sin deltagelse i aftalen, enten generelt eller i forhold til en individualiseret aftalepartner.

Se afsnit [C.F.8.1.2.3.2](#) ad den koordinerende komité.

Sektion 9: Koordinerende komités sekretariat

Sektionen fastslår, at medmindre andet er fastsat i aftalen, skal den koordinerende komités sekretariat

- Underrette alle de kompetente myndigheder om enhver meddelelse, den modtager i henhold til aftalen, og
- Underrette alle de kompetente myndigheder, når en ny kompetent myndighed underskriver aftalen.

Se afsnit [C.F.8.1.2.3.2](#) ad den koordinerende komité.

Andre aftalegrundlag med tilsvarende indhold

Ud over den multilaterale aftale, der er gennemgået tidligere i dette afsnit, også kaldet CBC MCAA, har Danmark indgået en bilateral aftale med USA om udveksling af land for land-rapporter. Se [BKI nr. 28 af 7/12/2017](#).

Endvidere indeholder bilaget til det tredje ændringsdirektiv til EU's bistandsdirektiv, DAC4, en standard for udveksling af land for land-rapporter inden for EU, der i alt væsentligt er parallel med OECD's standard. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#) om bistandsdirektivet.

C.F.8.1.2.4 DAC og andre EU-retlige grundlag

Indhold

Dette afsnit handler om det EU-retlige grundlag om udveksling af oplysninger og anden administrativ bistand.

Afsnittet indeholder:

- Bistandsdirektivet
- Andre direktiver og forordninger (moms, punktafgifter).

Bistandsdirektivet

Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, gælder for samarbejde om alle former for skatter og afgifter undtagen de, som er omfattet af de specifikke direktiver og forordninger om moms og visse punktafgifter, se nedenfor. Dette direktiv omtales også som "DAC" eller "DAC1". Direktivet er gennemført i dansk ret [lov nr. 118 af 7. februar 2012.](#)

Direktivet er ændret 7 gange:

- Ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet. Dette ændringsdirektiv omtales også som "DAC2". Ændringsdirektivet er gennemført i dansk ret ved [lov nr. 1884 af 29. december 2015.](#)
- Ved Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet. Dette ændringsdirektiv omtales også som "DAC3". Ændringsdirektivet er gennemført i dansk ret ved [lov nr. 1554 af 13. december 2016.](#)
- Ved Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet. Dette ændringsdirektiv omtales også som "DAC4". Ændringsdirektivet er gennemført i dansk ret ved [lov nr. 1554 af 13. december 2016.](#)
- Ved Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen. Dette ændringsdirektiv omtales også som "DAC5". Ændringsdirektivet er gennemført i dansk ret ved [lov nr. 1555 af 19. december 2017.](#)
- Ved Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Dette ændringsdirektiv omtales også som "DAC6". Ændringsdirektivet er gennemført i dansk ret ved [lov nr. 1573 af 27. december af 2019.](#)
- Ved Rådets direktiv 2020/876/EU af 24. juni 2020 for at imødekomme det akutte behov for at udsætte visse frister for indgivelse og udveksling af oplysninger på beskatningsområdet på grund af covid-19-pandemien. Ændringsdirektivet er gennemført i dansk ret ved [lov nr. 1521 af 27. oktober 2020.](#)
- Ved Rådets direktiv 2021/514/EU af 22. marts 2021 om ændring af direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet. Dette ændringsdirektiv omtales også som "DAC7". Ændringsdirektivet er gennemført i dansk ret ved [lov nr. 902 af 21. juni 2022.](#)
- Ved Rådets direktiv 2023/2226(EU) af 17. oktober 2023 om ændring af direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet. Dette ændringsdirektiv omtales også som "DAC8". ► Ændringsdirektivet forventes gennemført i dansk ret i første halvår af 2025 ◀.

Ændringsdirektivet 2014/107/EU (DAC2) integrerer OECD's fælles indberetningsstandard for automatisk udveksling af finansielle kontooplysninger i EU-retten med få afvigelser. Se afsnit [C.F.8.1.2.3.3](#) om den fælles indberetningsstandard og den internationale aftale, der er knyttet dertil.

Ændringsdirektiv 2015/2376/EU (DAC3) indfører en obligatorisk ordning om automatisk udveksling af oplysninger inden for EU af grænseoverskridende forhåndstilsagn og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger. Se afsnit [A.A.3.14](#) om udveksling af oplysninger om bindende svar mv.

Ændringsdirektiv 2016/881/EU (DAC4) indfører obligatorisk automatisk udveksling af land for land-rapporter blandt EU-landene. Regler og procedurer er i betydelig grad parallelle med OECD's standard for automatisk udveksling af land for land-rapporter. Se afsnit [C.F.8.1.2.3.4.](#) om den internationale aftale og afsnit [C.D.11.13.2](#) om dansk land for land-rapporteringspligt for multinationale koncerner.

Ændringsdirektiv 2018/822/EU (DAC6) indfører obligatorisk automatisk udveksling af grænseoverskridende ordninger (potentielt aggressiv skatteplanlægning) inden for EU. Se afsnit [A.B.1.2.9.](#) om dansk indberetningspligt.

Ændringsdirektiv 2021/514/EU (DAC7) indfører fra den 1. januar 2023 indberetningspligt vedrørende og obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger om aktiviteter, der formidles via digitale platforme. Se afsnit [A.B.1.2.8.6.](#)

Ændringsdirektiv 2023/2226/EU (DAC8) indfører fra den 1. januar 2026 indberetningspligt vedrørende og obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger om visse transaktioner vedrørende kryptoaktiver. Desuden gennemføres ændringer i den fælles indberetningsstandard for automatisk udveksling af finansielle kontooplysninger, jf. DAC2, navnlig for så vidt angår e-penge.

► Se også [DAC konsolideret tekst til og med DAC7.](#) ◀

Se også [skat.dk](#) om udvekslingsaftaler ad DAC2, DAC6, DAC7 og DAC8.

Andre direktiver og forordninger (moms, punktafgifter)

Der foregår udveksling af oplysninger om moms og visse punktafgifter mellem EU-medlemslandene. Udvekslingen sker på:

Momsområdet med hjemmel i:

- Rådets Forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift.
- Kommissionens Forordning (EU) nr. 79/2012 af 31. januar 2012 om gennemførelsesbestemmelser til visse bestemmelser i rådets forordning 904/2010 om administrativt samarbejde om bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift.

Området for visse punktafgifter med hjemmel i:

- Rådets Forordning (EU) nr. 389/2012 af 2. maj 2012 om administrativt samarbejde på punktafgiftsområdet.
- Rådets Direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF.

Se også

Se også afsnit [A.C.2.3.7](#) om internationalt kontrolsamarbejde.

Bemærk

Al udveksling af oplysninger efter disse retsgrundlag foregår gennem den kompetente myndighed, ► henvendelse til ◀:

Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg.

Indhold

Dette afsnit handler om OECD's modeloverenskomst.

Afsnittet indeholder:

- Overordnet om modeloverenskomsten ([C.F.8.2.1](#))
- De enkelte artikler i OECD's modeloverenskomst ([C.F.8.2.2](#)).

C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten

Indhold

Dette afsnit handler overordnet om modeloverenskomsten.

Afsnittet indeholder:

- Kildesøgning
- Modeloverenskomstens historik
- Modeloverenskomstens struktur
- Modeloverenskomstens retskildeværdi.

Kildesøgning

OECD udgiver modeloverenskomsten på de to sprog, der anvendes som arbejdssprog i OECD, engelsk og fransk. Den engelske titel er: "Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version. December 2017."

Den engelske version af modeloverenskomsten kan downloades fra [OECD's hjemmeside](#).

Modeloverenskomsten kan købes som bog ved henvendelse til OECD's boghandel på:

[**Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)**](#)

Ovenstående henvisninger er til den kondenserede version (condensed version), som indeholder:

- Introduktion
- Indholdsfortegnelse til modeloverenskomsten
- Overenskomstteksten (dvs. de 32 artikler med overskrifter og kapitelinddelinger)
- Kommentarer til de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Der findes en fuld version med historiske noter, uddybende baggrundsrapporter og lister over alle de DBO'er, der er indgået blandt alle OECD-landene indbyrdes.

Det er ikke nødvendigt at have adgang til den fulde version af modeloverenskomsten. Derimod kan det i helt særlige tilfælde være relevant at studere en af baggrundsrapporterne. Her findes mere detaljerede fortolkningsbidrag.

Den kondenserede version af modeloverenskomsten indeholder henvisninger til baggrundsrapporterne på de relevante steder i kommentarerne til de enkelte artikler.

Bemærk

Skatteministeriet udgiver ikke nogen autoriseret dansk oversættelse af modeloverenskomsten. Hverken af selve teksten eller af kommentarerne.

Bemærk

OECD opdaterer løbende modeloverenskomsten og udgiver med få års mellemrum nye udgaver af den kondenserede version af modeloverenskomsten. Den seneste udgave er udgivet i 2017.

Modeloverenskomstens historik

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) er grundlagt i 1961 og udspringer af en tidligere organisation fra 1947. Dobbeltbeskatning var fra grundlæggelsen et prioriteret arbejdsområde for OECD. Den første modeloverenskomst kom allerede i 1963.

Modeloverenskomsten fra 1963 er bygget på en videreudvikling af DBO'er, der allerede var i brug på det tidspunkt. DBO'er blev allerede indgået i årene mellem de to verdenskrige, primært mellem nabolande som fx inden for Norden. Danmarks nuværende DBO'er udspringer alle af en OECD-model.

OECD's modeloverenskomst fra 1963 blev revideret og udgivet på ny i 1977. Siden da har OECD revideret modeloverenskomsten kontinuerligt. Den nuværende kondenserede version er udgivet første gang i 1992 og revideret med få års mellemrum siden da. Tidligere udgaver er udkommet i 2014, 2010, 2008 og 2005.

Den aktuelle udgave udkom i december 2017.

De ændringer, der sker fra udgave til udgave, vedtages af OECD's Committee for Fiscal Affairs (CFA) på baggrund af forarbejde i en række arbejdsgrupper bestående af repræsentanter for OECD-landene. Nogle af arbejdsgrupperne er permanente, mens andre etableres for at få løst en bestemt opgave.

De senere års ændringer i modeloverenskomsten har for det meste bestået i revision og uddybning af kommentarerne til modeloverenskomstens enkelte artikler.

Ændringer i selve teksten i modeloverenskomstens artikler er relativt sjældne. Af større ændringer nævnes:

- 2017: Ændring af artikel 5 om fast driftssted og helt ny artikel 29. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) og afsnit [C.F.8.2.2.29](#).
- 2014: Ændring af overskrift på artikel 17 (Entertainere og sportsudøvere). Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#).
- 2010: Nyaffattelse af artikel 7 (Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed). Se afsnit [C.F.8.2.2.7](#).
- 2003: Ny artikel 27 (Bistand til inddrivelse af skatter). Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#).
- 2000: Sletning af artikel 14 (Frit erhverv). Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#).

Modeloverenskomstens struktur

OECD's modeloverenskomst for DBO'er (engelsk: Model Tax Convention on Income and on Capital) har siden 2003 bestået af i alt 31 artikler.

De 31 artikler er nummereret fra 1 til 32, fordi artikel 14 er udgået af modeloverenskomsten i 2000. Én af artiklerne, artikel 23 (metodebestemmelsen), findes i to versioner - artikel 23 A og artikel 23 B. Se afsnit [C.F.8.2.2.23](#).

De 31 artikler i modeloverenskomsten er opdelt i 7 kapitler:

- Kapitel I. Artikler om anvendelsesområde - artikel 1 og 2.

- Kapitel II. Artikler med definitioner - artikel 3-5.
- Kapitel III. Artikler, der fordeler beskatningsretten til indkomst - artikel 6-21.
- Kapitel IV: Artikel, der fordeler beskatningsretten til formue - artikel 22.
- Kapitel V: Artikel om metode til undgåelse af dobbeltbeskatning - artikel 23 (A og B).
- Kapitel VI: Andre artikler - artikel 24-29.
- Kapitel VII: Ikrafttrædelses- og ophørsartikler - artikel 31 og 32.

Bemærk

Danmarks DBO'er indeholder normalt ikke kapitelinddeling. Men strukturen og rækkefølgen af de enkelte artikler er som i modeloverenskomsten.

Modelkonventionens retskildeværdi

Modeloverenskomsten og dens kommentarer er ikke gennemført i national ret og er derfor ikke folkeretligt bindende. Der er, som navnet siger, tale om en model.

Modeloverenskomsten og dens kommentarer er tilvejebragt gennem et internationalt administrativt samarbejde mellem OECD's medlemslande. Kommentarerne er udtryk for landenes fælles opfattelse. OECD anbefaler, at landene tager udgangspunkt i kommentarerne, når de anvender og fortolker deres DBO'er. Se punkt 3 i indledningen til kommentarerne i modeloverenskomsten.

Det forekommer, at et enkelt land er uenigt i et enkelt element i kommentarerne, og i så fald kan landet få medtaget et forbehold i kommentarerne. Medmindre Danmark har taget et sådant forbehold, er kommentarerne udtryk for, hvordan Skatteministeriet mener, at en konkret bestemmelse i modeloverenskomsten skal udlægges.

I enhver konkret sag er det teksten i den konkrete DBO der gælder, og ikke teksten i modeloverenskomsten. Meget ofte vil DBO'ens bestemmelse dog være sammenfaldende med modeloverenskomstens tekst, eller der vil kun være små afvigelser. Det betyder, at kommentarerne til modeloverenskomsten meget ofte udgør et væsentligt bidrag til fortolkningen af DBO'en. Talrige danske afgørelser henviser til kommentarerne til modeloverenskomsten, og der findes eksempler på, at kommentarerne har haft afgørende betydning. Se TfS 1995, 731 LR.

Man skal dog være opmærksom på, at modeloverenskomsten og dens kommentarer er blevet til administrativt uden Folketingets medvirken. Kommentarerne har dermed ikke samme status som lovbemærkninger.

Kommentaren har kun bindende virkning for forvaltningen, herunder den kompetente myndighed, i det omfang der er tale om egentlige fortolkningsbidrag til udfyldelse af DBO-tekstens enkelte udtryk. Kommentarer, som kun indeholder anbefalinger af processuel karakter, eller som diskuterer overenskomstens indhold ud fra forudsætninger, der findes i landenes interne ret, har ikke direkte bindende virkning efter dansk ret. Kommentarenes retskildemæssige status indebærer endvidere, at de ikke er bindende for Landsskatteretten og domstolene.

Bemærk

Hvis en bestemmelse i en DBO afviger fra modeloverenskomsten, kan baggrund og begrundelse herfor i mange tilfælde findes i bemærkningerne til den lov, som har implementeret DBO'en i dansk ret. Henvisning til implementeringsloven kan findes i afsnit [C.F.9](#) under de enkelte DBO'er.

C.F.8.2.2 De enkelte artikler i OECD's modeloverenskomst

Indhold

Dette afsnit handler om de enkelte artikler i OECD's modeloverenskomst.

Afsnittet indeholder:

- Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten ([C.F.8.2.2.1](#))
- Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten ([C.F.8.2.2.2](#))
- Artikel 3: Almindelige definitioner ([C.F.8.2.2.3](#))
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted ([C.F.8.2.2.4](#))
- Artikel 5: Fast driftssted ([C.F.8.2.2.5](#))
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom ([C.F.8.2.2.6](#))
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ([C.F.8.2.2.7](#))
- Artikel 8: Skibsfart, transport ad indre vandveje og lufttransport ([C.F.8.2.2.8](#))
- Artikel 9: Forbundne foretagender ([C.F.8.2.2.9](#))
- Artikel 10: Udbytte ([C.F.8.2.2.10](#))
- Artikel 11: Renter ([C.F.8.2.2.11](#))
- Artikel 12: Royalties ([C.F.8.2.2.12](#))
- Artikel 13: Kapitalgevinster ([C.F.8.2.2.13](#))
- Artikel 14: Frit erhverv (udgået år 2000) ([C.F.8.2.2.14](#))
- Artikel 15: Indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold ([C.F.8.2.2.15](#))
- Artikel 16: Bestyrelses honorar ([C.F.8.2.2.16](#))
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk ([C.F.8.2.2.17](#))
- Artikel 18: Pensioner ([C.F.8.2.2.18](#))
- Artikel 19: Offentligt hverv ([C.F.8.2.2.19](#))
- Artikel 20: Studerende ([C.F.8.2.2.20](#))
- Artikel 21: Andre indkomster ([C.F.8.2.2.21](#))
- Artikel 22: Formue ([C.F.8.2.2.22](#))
- Artikel 23: Metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning ([C.F.8.2.2.23](#))
- Artikel 24: Ikke-diskriminering ([C.F.8.2.2.24](#))
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler ([C.F.8.2.2.25](#))
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger ([C.F.8.2.2.26](#))
- Artikel 27: Bistand til inddrivelse af skatter ([C.F.8.2.2.27](#))
- Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder ([C.F.8.2.2.28](#))
- Artikel 29: Entitlement to benefits ([C.F.8.2.2.29](#))
- Artikel 30: Territorial udvidelse ([C.F.8.2.2.30](#))
- Artikel 31: Ikrafttræden ([C.F.8.2.2.31](#))
- Artikel 32: Opsigelse ([C.F.8.2.2.32](#)).

C.F.8.2.2.1 Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 1 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører de personer, der er omfattet af overenskomsten.

Afsnittet indeholder:

- Indholdet af artikel 1 ([C.F.8.2.2.1.1](#))
- Interessentskaber, kommanditselskaber og lignende personsammenslutninger ([C.F.8.2.2.1.2](#))
- Kollektive investeringsinstrumenter ([C.F.8.2.2.1.3](#))
- Stater, offentlige myndigheder, statslige institutioner og lignende ([C.F.8.2.2.1.4](#)).

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Se link til 2017 modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.1.1 Indholdet af artikel 1

Indhold

Dette afsnit handler om de personer, der er omfattet af OECD's modeloverenskomst.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Begrebet hjemmehørende
- Misbrug af DBO

Regel

Artikel 1 fastsætter, hvilke personer der er omfattet af og dermed beskyttet af overenskomsten.

Overenskomsten omfatter alle, der er hjemmehørende i én af staterne eller i begge stater på én gang.

Indkomst som erhverves direkte eller gennem enheder mv., der behandles skattemæssigt som helt eller delvis transparente af en af staterne skal anses for omfattet af artikel 1, forudsat at en af staterne beskatter indkomsten erhvervet af enheden mv. som indkomst erhvervet af en enhed mv. hjemmehørende i denne stat.

Overenskomsten skal ikke have betydning for den enkelte stats beskatning af personer og enheder hjemmehørende i denne stat, bortset fra de fordele der følger af artikel 7, stk. 3, artikel 9, stk. 2 og artikel 19, 20, 23 (A)(B), 24, 25 og 28.

Se artikel 1, stk. 1, 2 og 3.

Bemærk

Både fysiske og juridiske personer er omfattet. Dertil kommer helt eller delvist transparente enheder jf. nærmere artikel 1.

Det afhænger af de enkelte bestemmelser i overenskomsten, om og i hvilket omfang en hjemmehørende person kan påberåbe sig overenskomstens bestemmelser. Se også kommentarerne til artikel 1 samt artikel 29 og kommentarerne til denne bestemmelse om begrænsninger i de fordele overenskomsten giver mulighed for.

Spørgsmålet om hvilken indkomstmodtager, der skal anses som den retmæssige ejer af en indkomst afgøres dog ikke på forhånd af artikel 1, og overenskomsten forpligter heller ikke i

øvrigt den enkelte stat i relation til anvendelsen af national lovgivning. Se også punkt 13 - 15 i kommentaren til artikel 1.

Eksempel

Bestemmelsen om ikke-diskrimination i artikel 24 forudsætter, at den hjemmehørende person tillige er statsborger i en aftalestat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.1.2](#) om, hvornår overenskomsten kan påberåbes af interessentskaber, kommanditselskaber og lignende personsammenslutninger.

Begrebet hjemmehørende

En fysisk person er efter artikel 1 hjemmehørende i en stat, hvis personen som følge af særlige tilknytningsmomenter er fuldt skattepligtig til den pågældende stat. For juridiske personer lægges der vægt på ledelsens sæde. I tilfælde af dobbeltdomicil for juridiske personer skal dette løses gennem forhandling mellem staternes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om modeloverenskomsten artikel 4.

Misbrug af DBO

Stater er ikke forpligtet til at indrømme fordele efter en DBO i tilfælde af arrangementer, der indebærer misbrug af DBO'ens bestemmelser. Udgangspunktet er, at der ikke skal indrømmes fordele i henhold til en DBO i tilfælde, hvor et hovedformål med at deltage i visse transaktioner eller arrangementer er at sikre en gunstigere skattemæssig stilling, og under disse omstændigheder opnå en gunstigere skattemæssig behandling i strid med formålet og hensigten med de relevante bestemmelser. Se punkt 57 - 65 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 1.

Se også afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om modeloverenskomsten artikel 29.

Eksempel

I DBO'en mellem Danmark og USA er der i artikel 22 aftalt regler "Limitations of Benefits" om begrænsninger i de fordele, der kan opnås ifølge DBO'en.

[LL § 3](#), stk. 3.

Se [LL § 3](#), stk. 3, der har udmøntet en generel misbrugsklausul, der hviler på OECD's kommentarer. Se afsnit [C.I.4.2](#).

Se også

- [C.F.1.1](#) om danske regler om fuld skattepligt
- [C.D.1.1](#) om danske regler om fuld skattepligt for juridiske personer.

C.F.8.2.2.1.2 Interessentskaber, kommanditselskaber og lignende personsammenslutninger

Indhold

Dette afsnit handler om de specielle forhold ved interessentskaber, kommanditselskaber og visse lignende personsammenslutninger.

Afsnittet indeholder:

- Klassifikation af interessentskaber, kommanditselskaber og lignende
- Påberåbelse af overenskomstens bestemmelser

- Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKM-meddelelser med videre.

Se også

- [C.F.4](#) om [LL § 33](#), [LL § 33 A](#) og lempelsesberegning
- [C.F.8.2.2.23](#) (artikel 23) om lempelsesmetoder
- [C.F.8.1.1](#) om begrebsdefinitioner
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne personer og selskaber
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted/hjemmehørende.

Klassifikation af interessentskaber, kommanditselskaber og lignende

Det har i praksis givet anledning til tvivl, om det er selve interessentskabet, kommanditselskabet, personsammenslutningen mv. eller de enkelte personer (deltagere) bag disse sammenslutninger, der kan påberåbe sig overenskomstens bestemmelser. Det skyldes, at disse personsammenslutninger somme tider behandles forskelligt i Danmark og i det andet aftaleland.

Artikel 1 er blevet ændret. Se også [C.F.8.2.2.1.1](#).

Nogle stater anser interessentskaber, kommanditselskaber og lignende sammenslutninger for selvstændige skattesubjekter, mens de i Danmark ikke anses som selvstændige skattesubjekter. I stedet er det deltagerne i disse sammenslutninger, der beskattes.

Skatterådet har i flere afgørelser taget stilling til, om en udenlandsk sammenslutning er et selvstændigt skattesubjekt, herunder hvilke danske regler der finder anvendelse.

Eksempel på personsammenslutning, der betragtes som et selvstændigt skattesubjekt

Skatterådet anså en investeringsfond etableret i Luxembourg som et selvstændigt skattesubjekt i Danmark. Det følger af [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2, at et udenlandsk selskab m.v. kan sidestilles med et dansk indregistreret selskab, hvis ingen af deltagerne i det udenlandske selskab hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og hvis selskabet fordeler overskuddet i forhold til den kapital, som deltagerne har indskudt i selskabet. Investeringsfonden opfyldte begge disse betingelser.

Skatterådet udtalte, at disse to betingelser i sig selv ikke er nok, og at det skal afgøres ud fra en samlet konkret vurdering, om der foreligger et selvstændigt juridisk skattesubjekt.

Investeringsfonden var underlagt loven i Luxembourg om forpligtelser for kollektive investeringer. Ledelsen af investeringsfonden blev forestået af et administrationsselskab, og der var således ikke nogen selvstændig bestyrelse i investeringsfonden, ligesom der ikke afholdtes årlig generalforsamling. Dette kunne dog i sig selv ikke være årsag til, at investeringsfonden ikke skulle være et selvstændigt skattesubjekt. Skatterådet lagde i sin afgørelse i vægt på, at:

- der er begrænset hæftelse, og der hæftes kun for den indskudte kapital
- overskud fordeles i forhold til den kapital, som investorerne har indskudt
- der udstedes certifikater til investorerne
- alle certifikater har samme rettigheder og er omsættelige
- der er en bestemmelse om, hvad der skal ske med formuen ved det enkelte medlems udtræden
- der laves årsrapport for investeringsfonden.

Investeringsfonden kunne derfor anses for et selvstændigt skattesubjekt. Se [SKM2009.298.SR](#).

Eksempel på personsammenslutning, der ikke betragtes som et selvstændigt skattesubjekt

Et fransk kommanditselskab (FCPR) var i henhold til fransk ret skattemæssigt transparent. SKAT vurderede, at FCPR ikke var et selvstændigt skattesubjekt. Det blev i sagen bemærket, at alene fraværet af selvstændige ledelsesorganer i FCPR'et medførte, at dette ikke var et selvstændigt skattesubjekt. SKAT lagde desuden vægt på følgende kriterier:

- FCPR'et falder udenfor EU-direktiverne om investeringsforeninger(UCITS-direktiverne).
- FCPR administreres og ledes af et administrationsselskab, der træffer investeringsbeslutningerne baseret på en investoraftale.
- Ejerbeviserne, der udstedes af FCPR, er begrænset omsættelige og der knytter sig ikke stemmerettigheder til ejerbeviserne.
- FCPR er kun åbent for kvalificerede investorer, kriterierne herfor er lovbestemte efter fransk ret.

Derfor kunne FCPR ikke anses for et selvstændigt skattesubjekt. Se [SKM2007.317.SR](#).

Bemærk

Schweiz finder, at hverken danske eller schweiziske investeringsforeninger er omfattet af DBO'en mellem de to lande. Danmark og Schweiz har derfor indgået aftale om, hvordan investeringsforeninger mv. kan tilbagesøge indeholdt udbytte- og renteskat i den anden stat. Se [SKM2007.312.SKAT](#).

Se også

- [C.D.1.1.1.1](#) om enheder, der omfattes [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2
- [C.D.1.1.10](#) om klassifikation af investeringsselskaber og investeringsforeninger
- [C.F.8.2.2.1.3](#) om særlige forhold for kollektive investeringsinstrumenter.

Påberåbelse af overenskomstens bestemmelser

Når et interessentskab, kommanditselskab eller anden lignende personsammenslutning har interessenter eller andre deltagere i et andet land end det, hvor sammenslutningen er hjemmehørende, opstår spørgsmålet, om deltagerne kan påberåbe sig overenskomstens bestemmelser.

Situation 1: Interessent- eller kommanditselskabet mv. er ikke selvstændigt skattesubjekt i sit hjemland (som fx i Danmark)

De enkelte deltagere i et interessent- eller kommanditselskab mv. kan påberåbe sig overenskomstens bestemmelser, når interessent- eller kommanditselskabet mv. som sådan ikke er skattepligtig i det land, hvor den er hjemmehørende (kildelandet i forhold til deltagerne). Se punkt 5 og punkt 6.4 i kommentaren til modeloverenskomsten artikel 1.

Situation 2: Interessent- eller kommanditselskabet er selvstændigt skattesubjekt i kildelandet

Hvis et interessentskab mv. beskattes på samme måde som et selskab mv. i den stat, det er hjemmehørende i efter artikel 4, kan interessentskabet mv. som sådant påberåbe sig overenskomstens bestemmelser. Se punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomsten artikel 1.

Deltagerens bopælsland, der beskatter deltageren af hans andel af sammenslutningens indkomst, er forpligtet til at give creditlempelse for den skat, som kildelandet har opkrævet hos interessentskabet. Se punkt 69.2 i kommentaren til modeloverenskomsten artikel 23.

Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKM-meddelelser med videre

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere
-----------	----------------------	------------

Skatterådet og Ligningsrådet		kommentarer
<u>SKM2017.723.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at en irsk Common Contractual Fund (CCF) og dens subfunde efter dansk ret skulle anses for en transparent enhed.	Se også <u>SKM2017.183.S</u>
<u>SKM2014.28.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at det i Delaware, USA, registreret LLC efter danske skatteregler er en skattemæssig transparent enhed.	
<u>SKM2013.361.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at et amerikansk LLC og et fransk SCI efter danske regler er en skattemæssig transparent enhed.	
<u>SKM2013.218.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at en italiensk enhed "A" er transparent i skattemæssig forstand, hvorved udlodning af overskudsandele fra A kan hjemtages til Danmark uden skattemæssige konsekvenser for de danske investorer. Det bekræftes, at den italienske driftsaktivitet anses som et fast driftssted eller en fast ejendom i Italien , jf. den den dansk/italienske DBO, hvorved driftsresultatet ikke indgår i dern danske indkomstopgørelse for selskabsinvestorer, dog kun under forudsætning af, at international sambeskatning ikke er valgt.	
<u>SKM2009.298.SR</u>	Investeringsfond, selvstændigt skattesubjekt. Investeringsfond etableret i Luxembourg , underlagt loven i Luxembourg om forpligtelser for kollektive investeringer. Investeringsfonden er baseret på EU-direktiverne om investeringsforeninger (UCITS direktiverne). Ledelsen af investeringsfonden forestås af et administrationsselskab, og der er ikke nogen selvstændig bestyrelse i investeringsforeningen, ligesom der ikke afholdes årlig generalforsamling. Investeringsfonden ansås for et selvstændigt skattesubjekt. Der blev bl.a. lagt vægt på: at der er begrænset hæftelse, at overskud fordeles i forhold til indskudt kapital, at alle udstedte certifikater har samme rettigheder og er omsættelige og at der laves årsrapport for investeringsfonden.	
<u>SKM2008.491.SR</u>	Der ville ikke indtræde begrænset skattepligt af eventuelle udbytteudlodninger fra A til B. Såfremt B behandles som et selskab eller beskattes på samme måde, i den stat, hvor B er organiseret, er Danmark forpligtet til at acceptere denne stats skattemæssige kvalifikation som et selvstændigt skattesubjekt. Se punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomsten artikel 1.	
<u>SKM2007.504.SR</u>	Stifteren af en trust, som er hjemmehørende på Bahamas, skulle ikke med medtage indkomst, som indgik i trusten, ved opgørelsen af sin danske skat, hvis stifteren tog bopæl i Danmark og dermed blev fuldt skattepligtig her i landet.	
<u>SKM2007.367.SR</u>	3 danske selskaber var ejet af et amerikansk selskab, der havde anvendt de såkaldte CTB-regler (check the box), og selskaberne var derfor alle skatteretligt omkvalificeret efter <u>SEL § 2A</u> . Der ønskedes gennemført en skattefri fusion af de 3 anpartsselskaber. Selskabsretligt udgjorde de 3 anpartsselskaber fortsat 3 selskaber, medens selskaberne skattemæssigt skulle behandles som faste driftssteder. Skatterådet kunne bekræfte, at en fusion af de tre selskaber kunne ske skattefrit, således at dette ikke udløste likvidationserstatning efter <u>SEL § 5</u> , samt at det modtagne selskab i fusionen ville have fradrag for renteudgifter vedrørende lån til det amerikanske moderselskab, A, også efter den 2. juli 2006, hvor A havde foretaget et CTB-valg vedrørende det modtagne selskab.	
<u>SKM2007.300.SR</u>	Danmark ville anse det af to kommanditselskaber i Frankrig betalte selskabsskat, som betalt forholdsmæssigt af kommanditisterne. Danmark skulle på dette grundlag indrømme lempelse efter den (nu ophævede) dansk-franske DBO, artikel 19 ved skatteansættelse af de danske kommanditister.	
<u>SKM2007.317.SR</u>	Kommanditselskab, ikke selvstændigt skattesubjekt. Fransk kommanditselskab (FCPR) er efter fransk ret skattemæssigt transparent. FCPR'et falder udenfor EU-direktiverne om investeringsforeninger (UCITS direktiverne). FCPR administreres og	

	ledes af et administrationsselskab, der træffer investeringsbeslutningerne baseret på en investoraftale. Ejerbeviserne, der udstedes af FCPR, er begrænset omsættelige og der knytter sig ikke stemmerettigheder til ejerbeviserne. FCPR er kun åbent for kvalificerede investorer, kriterierne herfor er lovbestemte efter fransk ret. Derfra fandt SKAT, at sammenslutningens virkemåde og struktur medfører, at FCPR ikke er et selvstændigt skattesubjekt.	
<u>SKM2007.251.SR</u>	Et udenlandsk selskab kunne kvalificeres som et selskab efter <u>SEL § 1</u> , stk. 1, nr. 2, Selskabet var ikke et investeringsselskab omfattet af <u>ABL § 19</u> .	
<u>SKM2007.250.SR</u>	Et udenlandsk selskab kunne kvalificeres som et selskab efter <u>SEL § 1</u> , stk. 1, nr. 2, Selskabet var ikke et investeringsselskab omfattet af <u>ABL § 19</u> .	
<u>SKM2004.172.LR</u>	Investeringsforening, selvstændigt skattesubjekt. En tysk investeringsforening er etableret i en selskabskonstruktion baseret på EU-direktiverne om investeringsforeninger (UCITS direktiverne). Investeringsforeningen er et selvstændigt skattesubjekt under tysk lov. Investeringsforeningen administreres af et investeringsadministrationsselskab, der investerer kapitalen i henhold til den tyske lov om investeringsforeninger. Investorerne i investeringsforeningen har ingen stemmeret. Ligningsrådet fandt, at det ikke er afgørende, om investeringsforeningen styres af foreningsorganer i form af generalforsamling og valgt bestyrelse, hvorfor investeringsforeningen må anses for at være et selvstændigt skattesubjekt.	
<u>SKM2002.513.LR</u>	En skatteyder påtænkte at erhverve andele i 2 kommanditselskaber, der drev virksomhed med udlejning af fast ejendom i Sverige, hvor udenlandske kommanditselskaber beskattes som selvstændige skattesubjekter. Ligningsrådet fandt, at den pågældende ville være berettiget til creditlempelse for den af kommanditselskabet i Sverige betalte skat. Lempelsesberegningen skulle foretages samlet, således at tab i det ene kommanditselskab ville blive modregnet i anden indkomst fra samme land. <u>LL § 33 H</u> kunne ikke anvendes, og der kunne derfor ikke bortses fra underskud i det underskudsgivende kommanditselskab.	
<u>SKM2001.656.LR</u>	Hollandsk kommanditselskab. Selvstændigt skattesubjekt efter amerikansk ret. Dansk holdingselskab kan ikke udbetale udbytter skattefrit til et amerikansk selskab via det hollandske kommanditselskab, da det hollandske kommanditselskab er et selvstændigt skattesubjekt efter amerikansk ret .	
Andre afgørelser		
<u>SKM2007.312.SK</u> <u>AT</u>	Efter schweizisk opfattelse er hverken danske eller schweiziske investeringsforeninger mv. omfattet af den indgåede dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsaftale af 23. november 1973, idet de pågældende investeringsforeninger ikke reelt betaler skat i de respektive lande. Schweiz har derfor hidtil kun godkendt, at det er det enkelte medlem af en dansk investeringsforening, der kan tilbagesøge indeholdt schweizisk rente- eller udbytteskat. SKAT indgik derfor en aftale med den kompetente myndighed i Schweiz om, at både schweiziske og danske investeringsforeninger mv. kan tilbagesøge rente- eller udbytteskat i den anden stat på deres medlemmers vegne.	

C.F.8.2.2.1.3 Kollektive investeringsinstrumenter

Indhold

Dette afsnit beskriver de særlige forhold for danske og udenlandske kollektive investeringsinstrumenter.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om kollektive investeringsinstrumenter
- Danske kollektive investeringsinstrumenter
- Særligt om minimumsbeskattede investeringsinstitutter
- Udenlandske kollektive investeringsinstrumenter
- Påberåbelse af overenskomstens bestemmelser
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Generelt om kollektive investeringsinstrumenter

De fleste lande har intern lovgivning om, hvordan man skattemæssigt behandler grupper af små investorer, som slutter sig sammen og investerer i fællesskab gennem et "kollektivt investeringsinstrument". Målet er sædvanligvis at opnå "skattemæssig neutralitet". Det vil sige, at beskatningen skal være den samme, som den ville have været, hvis investorerne selv havde investeret direkte.

Kollektive investeringsinstrumenter er opbygget på mange måder i de forskellige lande. Nogle kollektive investeringsinstrumenter er selvstændige skattesubjekter; andre er ikke.

Se også punkt 22-48 i kommentaren til artikel 1.

Bemærk

Af [SKM2020.428.SR](#) fremgår bl.a. følgende af Skattestyrelsens begrundelse til spørgsmål 1:

"Det skal afslutningsvist bemærkes, at Skattestyrelsen betragter anerkendte pensionsinstitutter og kollektive investeringsinstitutter (CIV'er) som defineret i pkt. 22 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomsts artikel 1 for at være hjemmehørende i overenskomstens forstand, uanset om disse er skattefritaget, eller deres skattepligt er begrænset til kilder i bopælslandet.

I rapporten defineres CIV'er som enheder, der har en større kreds af indskydere, der besidder en varieret portefølje af værdipapirer, og som er underlagt bestemmelser om investorbeskyttelse i det land, hvori instituttet er etableret.

For så vidt angår fonden bemærkes det, at dens investeringer bl.a. omfatter ejendomme. Allerede fordi der investeres i andet end værdipapirer, kan fonden ikke i henhold til begrebsdannelsen i OECD's modeloverenskomst anses for at være et kollektivt investeringsinstitut."

Danske kollektive investeringsinstrumenter

Intern dansk ret anvender ikke modeloverenskomstens begreb kollektive investeringsinstrumenter.

Disse kan i dansk ret være betegnet som investeringsselskaber, investeringsforeninger, værdipapirfonde m.fl. Danske investeringsforeninger m.fl. findes som minimumsbeskattede investeringsinstitutter, jf. LL § 16 C, akkumulerende investeringsforeninger og kontoførende investeringsforeninger. Se afsnit [C.D.1.1.10](#) om investeringsforeninger og investeringsselskaber.

Særligt om minimumsbeskattede investeringsinstitutter

I Danmark anses et minimumsbeskattet investeringsinstitut for en person og derfor omfattet af overenskomsten. Et dansk registreret minimumsbeskattet investeringsinstitut er desuden som udgangspunkt hjemmehørende i Danmark efter overenskomstens artikel 4.

Hvis et dansk minimumsbeskattet investeringsinstitut har medlemmer, der er hjemmehørende i et andet land, afgør det andet land, om investeringsinstituttet som sådan anses for omfattet af overenskomsten.

Skattestyrelsen kan udstede attest om, at et dansk minimumsbeskattet investeringsinstitut er en person og hjemmehørende i Danmark i relation til en bestemt DBO - en såkaldt bopælsattest.

Før attesten udstedes, skal den, der udsteder attesten, dog sikre sig, at det pågældende investeringsinstitut opfylder betingelserne i [LL § 16 C](#).

Se også

- [C.D.1.1.10](#), om investeringsforeninger, investeringsselskaber, SIKAV'er, værdipapirfonde, kapitalforeninger, AIF-SIKAV'er og AIF-værdipapirfonde
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om definitionen af personer og selskaber
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted/hjemmehørende for juridiske personer.

Udenlandske kollektive investeringsinstrumenter

Det er danske regler der afgør, om et udenlandsk kollektivt investeringsinstrument er omfattet af overenskomsten.

I første række skal der lægges vægt på, om det udenlandske kollektive investeringsinstrument er et selvstændigt skattesubjekt i det land, hvor det er hjemmehørende. Hvis det er et selvstændigt skattesubjekt, opfylder det definitionen af et "selskab" i overenskomstens artikel 3 og hjemmehørende i overenskomstens artikel 4. Dermed anses det også for en hjemmehørende person i overenskomstens forstand.

Hvis det udenlandske kollektive investeringsinstrument er skattemæssigt transparent, således at det er deltagerne og ikke det kollektive investeringsinstrument der beskattes, kan det godt være en person i overenskomstens forstand, men det opfylder ikke kravene til at være hjemmehørende ifølge overenskomsten artikel 4.

Se også

- [C.D.1.1.10.12](#) om værdipapirfonde
- [C.F.8.2.2.1.1](#) om helt eller delvist transparente enheder
- [C.F.8.2.2.1.2](#) for eksempler på den skattemæssige kvalifikation af udenlandske enheder
- [C.F.8.2.2.3](#) (artikel 3) om sammenslutninger af personer.

Påberåbelse af overenskomstens bestemmelser

Når et kollektivt investeringsinstrument har deltagere i et andet land end det, hvor det selv er hjemmehørende, opstår spørgsmålet, om deltagerne kan påberåbe sig overenskomstens bestemmelser.

Når et kollektivt investeringsinstrument har indtægter fra et andet land end det, hvor det er hjemmehørende, er det spørgsmålet, om investeringsinstrumentet selv kan påberåbe sig overenskomstens bestemmelser, eller om det er deltagerne der kan påberåbe sig overenskomstens bestemmelser.

Bemærk

I [SKM2021.219.SR](#) var Spørger en nordisk ejendomsinvesteringsfond, der planlagde at oprette et dansk ejendomsselskab (ApS), der skulle købe en erhvervsjendom i Danmark. Spørger var skattepligtig i et nordiske land, men var undtaget fra indkomstbeskatning efter særlige skatteregler i det nordiske land, der forudsatte opfyldelse af visse betingelser. Det var oplyst, at disse betingelser forventedes opfyldt, således at Spørger ville være fritaget for at betale skat i det nordiske land. Spørger blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i det nordiske land efter skattereglerne i det nordiske land. Spørger kunne indhente hjemstedserklæring fra skattemyndighederne i det nordiske land. **Det fremgik umiddelbart af Den juridiske vejledning 2021-1, at der til udenlandske**

kollektive investeringsinstitutter blev stillet krav om, at Spørger skulle betale skat i hjemlandet for at kunne påberåbe sig den nordiske overenskomsts bestemmelser. Kravet om betaling af skatter i hjemlandet var dog uklart og tvetydigt formuleret i Den juridiske vejledning 2021-1. Skatterådet bekræftede på baggrund af den uklare og tvetydige formulering i Den juridiske vejledning 2021-1, at Spørger kunne påberåbe sig den nordiske overenskomsts bestemmelser. Dette uanset, at Spørger ikke betalte skat i det nordiske land. Skatterådet bekræftede således, at Spørger ikke skulle anses som skattepligtig til Danmark i relation til udbytte udloddet fra det danske ejendomsselskab til Spørger. **Da [SKM2021.219.SR](#) nu er indarbejdet i Den juridiske vejledning 2021-2, må praksis herefter anses for klar.**

Se også

Se også afsnit [C.F.8.1.1](#). om begrebsdefinitioner

Eksempel: Udenlandsk kollektiv investeringsinstrument, der ikke er selvstændigt skattesubjekt i sit hjemland

De enkelte danske deltagere i det kollektive investeringsinstrument kan påberåbe sig overenskomstens bestemmelser, selv om sammenslutningen som sådan ikke er skattepligtig i det land, hvor den er hjemmehørende (kildelandet i forhold til deltagerne).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.1.1](#). om begrebsdefinitioner af kildeland og bopælsland.

Eksempel: Dansk investeringsforening m.fl. (selvstændigt skattesubjekt i Danmark)

De enkelte udenlandske deltagere i et dansk minimumsbeskattet investeringsinstitut, kan påberåbe sig overenskomstens bestemmelser.

Hvis deltagerens bopælsland beskatter deltageren af hans andel af investeringsforeningens indkomst, skal bopælslandet give lempelse for den skat, som Danmark har opkrævet hos investeringsinstituttet. Dette har betydning for danske akkumulerende investeringsforeninger.

For minimumsbeskattede investeringsinstitutter har det ikke betydning, hvis instituttet opfylder betingelserne i [LL § 16 C](#).

Bemærk

Danmark er i princippet forpligtet til at give et dansk minimumsbeskattet investeringsinstitut lempelse for skat, der er betalt i udlandet. Et minimumsbeskattet investeringsinstitut, der opfylder betingelserne i [LL § 16 C](#), kan imidlertid ikke udnytte en sådan lempelse, fordi den ikke selv betaler skat. Der er ikke hjemmel til at lade retten til lempelse gå videre til de danske deltagere i investeringsinstituttet.

Se også

- [C.D.1.1.10](#) om investeringsforeninger, investeringsselskaber, SIKAV'er, værdipapirfonde, kapitalforeninger, AIF-SIKAV'er og AIF-værdipapirfonde
- [C.F.8.1.1](#) om begrebsdefinitioner af kildeland og bopælsland
- [C.F.4](#) om [LL § 33](#), [LL § 33 A](#) og lempelsesberegning
- [C.F.8.2.2.23](#) (artikel 23) om lempelsesmetoder i overenskomsten.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		

<u>SKM2022.10.S</u> <u>R</u>	Skatterådet bekræftede, at en luxembourgsk Investment Fund inkl. dennes subfunds, som var en såkaldt "Fonds Commun de Placement", i dansk skattemæssig henseende kunne anses som skattemæssigt transparente enheder. Der var henset til, at den luxembourgske Investment Fund og dennes sub-fonde var aftalebaserede enheder, hvor investorerne på baggrund af en samejeaftale ansås for at eje en forholdsmæssig andel af de underliggende aktiver, og ikke havde selvstændig retsevne, handleevne eller partsevne mv. Skatterådet bekræftede desuden, at udenlandske investorer kunne påberåbe sig indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem investors skattemæssige hjemland og Danmark for så vidt angik underliggende investeringer i danske værdipapirer, i samme omfang som var der foretaget en direkte investering af de udenlandske investorer, når det var forudsat, at betingelserne for beskyttelse under de pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomster i øvrigt var opfyldte. Det var forudsat, at investorerne var retmæssig ejer af udbyttet, liable to tax og at investorernes hjemland ikke anså enheden og dens subfunde for selvstændige skattesubjekter.	
<u>SKM2021.414.</u> <u>SR</u>	Et dansk ejendomsselskab havde udloddet udbytte til dets norske moderselskab, der herefter videreudloddede udbyttet til dets investorer. Skatterådet kunne bekræfte, at det norske moderskab ikke var begrænset skattepligtig til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, af det pågældende udbytte. Moderselskabet blev ikke anset ikke for et gennemstrømningsselskab, der var indskudt mellem det danske ejendomsselskab og moderselskabets investorer/aktionærer for at undgå beskatning. Der blev bl.a. lagt vægt på de fremlagte oplysninger om regulative og kommercielle årsager til etableringen af moderselskabet samt at hovedparten af aktionærerne ville være skattefrie af udbytterne, hvis de havde investeret direkte i ejendomsselskabet. Skatterådet bekræftede endvidere, at omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3 ikke ville finde anvendelse.	
<u>SKM2021.306.</u> <u>SR</u>	Der blev spurgt, om A inklusiv dennes subfunds skulle anses for skattemæssigt transparente efter en dansk skatteretlig vurdering. Derudover blev der spurgt til, om de bagvedliggende investorer kunne påberåbe sig overenskomstfordele i relation til udbytter af danske aktier oppebåret gennem den pågældende transparente enhed. Skatterådet bekræftede, at A og dennes sub funds skulle anses for skattemæssigt transparente, samt at de bagvedliggende investorer kunne påberåbe sig overenskomstbeskyttelse, såfremt de i øvrigt opfyldte alle betingelserne for at være berettiget hertil.	
<u>SKM2021.219.</u> <u>SR</u>	Spørgsmålet drejede sig om, hvorvidt Spørger skulle anses som skattepligtig til Danmark i relation til udbytte udloddet fra et dansk ejendomsselskab. Spørger var en nordisk ejendomsinvesteringsfond, der planlagde at oprette et dansk	Irsk investeringsinstitut

	ejendomsselskab (ApS), der skulle købe en erhvervs ejendom i Danmark. Spørger var skattepligtig i det nordiske land, men var undtaget fra indkomstbeskatning efter særlige skatteregler i det nordiske land, der forudsatte opfyldelse af visse betingelser. Det var oplyst, at disse betingelser forventedes opfyldt, således at Spørger ville være fritaget for at betale skat i det nordiske land. Spørger blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i det nordiske land efter skattereglerne i det nordiske land. Spørger kunne indhente hjemstedserklæring fra skattemyndighederne i det nordiske land. Det fremgik umiddelbart af Den juridiske vejledning 2021-1, at der til udenlandske kollektive investeringsinstitutter blev stillet krav om, at Spørger skulle betale skat i hjemlandet for at kunne påberåbe sig den nordiske overenskomsts bestemmelser. Kravet om betaling af skatter i hjemlandet var dog uklart og tvetydigt formuleret i Den juridiske vejledning 2021-1. Skatterådet bekræftede på baggrund af den uklare og tvetydige formulering i Den juridiske vejledning 2021-1, at Spørger kunne påberåbe sig den nordiske overenskomsts bestemmelser. Dette uanset, at Spørger ikke betalte skat i det nordiske land. Skatterådet bekræftede således, at Spørger ikke skulle anses som skattepligtig til Danmark i relation til udbytte udloddet fra det danske ejendomsselskab til Spørger.	
<u>SKM2021.73.S</u> <u>R</u>	Skatterådet bekræftede på baggrund af en samlet bedømmelse, at den tyske ejendomsfond efter en dansk skatteretlig vurdering skulle kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt. Derudover bekræftede Skatterådet, at ejendomsfonden som udgangspunkt efter det oplyste kunne betragtes som retmæssig ejer ved vurderingen af, om fonden var begrænset skattepligtig til Danmark. Der ville dog altid skulle foretages en konkret vurdering af den enkelte betaling, idet der var tale om en transaktionsbaseret vurdering. Ejendomsfonden var ejet af et stort antal investorer, herunder pensionskasser, forsikringsselskaber, sparekasser, investeringsfonde og lignende, som ingen stemmerettigheder havde i Fonden, og at det derfor alene - med undtagelse af de i Tyskland fastsatte regler om minimumsudlodning - var kapitalforvalterselskaber, som havde retten til at disponere og træffe beslutninger om udlodning af udbytte.	Tysk alternativ investeringsfond - udloddet til danske selskaber - selvstændigt skattesubjekt - retmæssig ejer
<u>SKM2021.72.S</u> <u>R</u>	B-Fond var etableret som en luxembourgsk alternativ investeringsfond og var en såkaldt paraplyfond, hvilket betydt, at der kunne oprettes flere subfonds (afdelinger) i fonden. B-Fond var i henhold til luxembourgsk ret kvalificeret som en ekstern administreret alternativ investeringsfond. A-Masterfond var eneste investor i B-Fond. A-Masterfond var en alternativ investeringsfond ("AIF") i henhold til EUs AIFM-direktiv (Direktiv 2011/61/EU) og var omfattet af den tyske lov for investeringsforeninger. A-Masterfond skulle i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland betragtes som en "anerkendt pensionskasse", der var hjemmehørende i overenskomstens forstand, idet samtlige investorer i fonden	Tysk alternativ investeringsfond - udloddet til danske selskaber - selvstændigt skattesubjekt - retmæssig ejer danske selskaber - gennemstrømningsselskab - anerkendt pensionskasse

	var tyske pensionskasser. Skatterådet bekræftede, at A-Masterfond skattemæssigt skulle kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt efter danske skatteregler. Skatterådet bekræftede, at deklareret udbytte fra et anpartsselskab, der skattemæssigt var hjemmehørende i Danmark, ikke ville være omfattet af dansk begrænset skattepligt, når A-Masterfond indirekte via en skattemæssig transparent enhed ejede 100 pct. af kapitalen i det udbytteudloddende selskab. Skatterådet bekræftede dermed, at A-Masterfond var omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, at A-Masterfond var retmæssig ejer af udbyttet, og at ejerne af A-Masterfond ikke opnåede en uberettiget fordel, der virkede mod formålet og hensigten med skatteretten, ved at investere gennem A-Masterfond og den transparente enhed.	
<u>SKM2020.535.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at den pågældende britiske ACS og dennes sub funds skulle anses for skattemæssigt transparente, samt at de bagvedliggende investorer - fortrinsvist bestående af institutionelle investorer etableret i Storbritannien - kunne påberåbe sig overenskomstbeskyttelse, idet det blev lagt til grund, at investorerne opfyldte alle betingelserne for at være berettiget til overenskomstfordele.	
<u>SKM2020.428.</u> <u>SR</u>	Spørger, der var en tysk ejendomsfond, ønskede bekræftet, at fonden var hjemmehørende i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts forstand, således at fonden kunne påberåbe sig overenskomstens bestemmelser. Da fonden alene var skattepligtig af indkomst fra tyske kilder, skulle det vurderes, om overenskomstens artikel 4, stk. 1, litra a, 2. pkt., fandt anvendelse. I vurderingen henså Skatterådet bl.a. til, at fonden skattemæssige forhold var omfattet af bestemmelsens ordlyd, at der var støtte for udelukkelsen i modeloverenskomstens formål og hensigt samt formålet med den specifikke bestemmelse, der netop havde til formål at udelukke personer, der ikke var undergivet den fulde skattepligt, og at fonden ikke var omfattet af undtagelsen i modeloverenskomstens kommentarer, pkt. 8.3, til artikel 4, idet Tyskland almindeligvis baserede sin beskatning på globalindkomstprincippet. Af Skattestyrelsens begrundelse fremgik, at fonden ikke kunne betragtes som en CIV i henhold til begrebsdannelsen i OECD's modeloverenskomst. Det blev i den forbindelse bemærket, at rapporten og dens konklusioner begrænses til enheder, der har en større kreds af indskydere, der besidder en varieret portefølje af værdipapirer, og som er underlagt bestemmelser om investorbeskyttelse i det land, hvor instituttet er etableret. Der kunne ikke foretages en udvidende fortolkning og derved betragte enheder med lignende karaktertræk som værende CIV'er, der indrømmes samme beskyttende hensyn, idet der f.eks. i relation til kravet om værdipapirer er	Ejendomsfonden kunne ikke CIV i henhold til OECD's dobbeltbeskatningsoverenskom

	inkorporeret en forudsætning om, hvilke typer af indkomstskatter der behandles i en grænseoverskridende kontekst. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at fonden var hjemmehørende i dobbeltbeskatningsoverenskomstens forstand.	
<u>SKM2018.515.</u> <u>SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at en irsk fond skulle anses som skattemæssigt transparent i henhold til dansk skatteret. Spørgsmålet vedrørende sub-fundene blev afvist. Skatterådet kunne ligeledes bekræfte, at en dansk investor i fonden kunne påberåbe sig dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og de respektive kildelande, forudsat at betingelserne i de pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomster i øvrigt var opfyldt.	
<u>SKM2018.509.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at der kunne ske nedsættelse af udbytteskatten til to svenske værdipapirfonde til 15 pct. i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 3. Derimod kunne Skatterådet ikke bekræfte, at der kunne ske yderligere nedsættelse af udbytteskatten til de pågældende værdipapirfonde til 0 som følge af de EU-retlige regler om kapitalens frie bevægelighed i TEUF artikel 63, idet den danske udbyttebeskatning på 15 pct. hverken kunne anses for at udgøre en forskelsbehandling i forhold til tilsvarende danske investeringsselskaber, ligesom der ej heller var tale om en restriktion for den frie bevægelighed.	
<u>SKM2018.490.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at et britisk ACS (Authorised Contractual Scheme) inklusiv dettes subfunde kunne anses for transparente efter en dansk skattemæssig vurdering. Da det pågældende ACS inklusiv subfunde endvidere ansås for transparente efter en britisk skatteretlig vurdering, kunne Skatterådet følgelig bekræfte, at det var de bagvedliggende investorer, der kunne påberåbe sig overenskomstbeskyttelse i relation til investering i danske værdipapirer, forudsat at de opfyldte de relevante bestemmelser i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst i øvrigt.	
<u>SKM2017.723.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at en irsk Common Contractuel Fund (CCF) og dens subfunde efter dansk skatteret ansås for en transparent enhed. Skatterådet bekræftede desuden, at indkomst, som indtjenes i CCF'en, beskattes hos danske investorer uden hensyn til om indkomsten udloddes eller ej. Skatterådet bekræftede tillige, at udenlandske investorer i CCF'en ansås for direkte at have modtaget indkomst fra danske kilder, og at det som følge heraf var den enkelte udenlandske investor, der ansås som udbyttemodtager. Skatterådet bekræftede afslutningsvist, at indkomst, der indtjenes i CCF'en i forhold til danske og udenlandske investorer, bevarede samme karakter og kilde, fx at CCF'ens udbytteindtægter også ansås for udbytteindtægter hos investorerne.	
<u>SKM2017.628.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at ACS etableret i UK, ansås for skattemæssigt transparent efter danske skatteregler. Skatterådet bekræftede ligeledes, at danske investorer, som havde investeret i ACS, ansås for at have investeret direkte i de underliggende aktiver, således at udlodning af udbytte fra udenlandske aktier ville være omfattet af Danmarks netværk af dobbeltbeskatningsoverenskomster med kildelandene,	

	forudsat at betingelserne for beskyttelse i øvrigt var opfyldt. Skatterådet bekræftede desuden, at aktier, som ACS ejede i et dansk selskab, skulle anses for ejet direkte af en udenlandsk investor, således at udbytte på de danske aktier ville være omfattet af Danmarks netværk af dobbeltbeskatningsoverenskomster med de lande, hvor investorerne var hjemmehørende, forudsat at betingelserne for beskyttelse under de pågældende overenskomster i øvrigt var opfyldt.	
<u>SKM2017.604.</u> <u>SR</u>	Skatterådet fandt, at et Authorised Contractual Scheme (ACS) etableret i UK skulle anses for skattemæssigt transparent efter danske skatteregler, således at investorerne skulle anses for at investere direkte i de underliggende aktiver, og således at investorerne i udgangspunktet kunne påberåbe sig overenskomstbeskyttelse for så vidt angår udbytter af danske aktier til ACS, såfremt der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land, og de relevante bestemmelser i øvrigt er opfyldt.	

C.F.8.2.2.1.4 Stater, offentlige myndigheder, statslige institutioner og lignende

Regel

Stater, deres politiske underafdelinger og lokale myndigheder er omfattet af definitionen hjemmehørende (resident). Dermed gælder overenskomsten for dem. I Danmark er kommuner og regioner omfattet af overenskomsten. Se punkt 49-53 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om definition af begrebet hjemmehørende.

Statslige institutioner og lignende

Nogle OECD-lande mener, at der er tvivl med hensyn til helejede enheder, dvs. institutioner og lignende, som er ejet af staten eller af kommuner og lignende, men som ikke er en del af selve staten mv. I Danmark er fx Danmarks Nationalbank en sådan helejet enhed.

Tvivlen går på, om disse enheder er omfattet af definitionen hjemmehørende og dermed af overenskomsten. De er ofte undtaget fra skattepligt, og derfor opstår spørgsmålet, om de kan påberåbe sig overenskomstens bestemmelser.

Hvis ejerforholdet til en udenlandsk enhed er tilstrækkeligt klarlagt til, at man kan fastslå, at det er en helejet enhed, så gælder overenskomsten for den. Det gælder, selv om enheden er fritaget for beskatning i bopælslandet.

Se også

- [SEL § 3](#) og afsnit [C.D.1.3.1](#) om skattefritagne selskaber og institutioner med flere
- Punkt 52 og 53 i kommentarerne til modeloverenskomsten artikel 1 om forretningsmæssige aktiviteter
- Afsnit [C.F.8.2.2.10](#) (artikel 10) om indeholdelsesprocent på 0 pct. for udbytte til fremmede stater, herunder også helejede enheder.

Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKM-meddelelser med videre

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
-----------	----------------------	------------------------

Skatterådet

SKM2010.696. SR

Det blev lagt til grund, at Ubifrance er en institution under den franske stat og at personer ansat af institutioner under den franske stat ikke skal betale skat af lønnen herfra i Danmark. Forudsætningen for dette er dog efter lov nr. 351 af 6. maj 2009 § 1, at personen var ansat 1. januar 2009 eller betaler skat i Frankrig. Da den ansatte person ikke var ansat 1. januar 2009 eller betalte skat til Frankrig, var personen ikke skattefri i Danmark.

C.F.8.2.2.2 Artikel 2: Skatter omfattet af modeloverenskomsten

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 2 i OECD's modeloverenskomst, som beskriver de skatter, der er omfattet af modeloverenskomsten.

Afsnittet indeholder:

- Artikkels to regler ([C.F.8.2.2.2.1](#))
- Danske skatter omfattet af DBO'erne ([C.F.8.2.2.2.2](#))
- Danske skatter, der ikke er omfattet af DBO'erne ([C.F.8.2.2.2.3](#))
- Udenlandske skatter omfattet af DBO'erne ([C.F.8.2.2.2.4](#))
- Straftillæg og renter ([C.F.8.2.2.2.5](#)).

OECD's modeloverenskomst er ændret i 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.2.1 Artikkels to regler

Indhold

Dette afsnit handler om reglerne for, hvilke skatter der omfattes af en DBO.

Afsnittet indeholder:

- Regel 1: Skatter, der fandtes, da DBO'en blev indgået
- Regel 2: Skatter, der er indført, efter at DBO'en er indgået.

Regel 1: Skatter, der fandtes, da DBO'en blev indgået

En DBO omfatter alle skatter på indkomst og formue, der udskrives af eller på vegne af staterne, deres politiske underafdelinger eller lokale myndigheder på det tidspunkt, hvor DBO'en er underskrevet. Modeloverenskomsten forudsætter, at landene selv indsætter hver sin liste over de skatter, som skal være omfattet af DBO'en. Se modeloverenskomstens artikel 2, stk. 1 og 3.

Kommentaren til modeloverenskomsten giver vejledning om, hvad der generelt betragtes som indkomstskat eller formueskat. Se punkt 4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.1.4](#) (artikel 1) om politiske underafdelinger og lokale myndigheder.

Regel 2: Skatter, der er indført, efter at DBO'en blev indgået

En DBO omfatter også skatter af samme eller væsentligt samme art, som bliver indført efter at DBO'en er underskrevet. En ny skat skal udgøre et supplement til eller en erstatning for de skatter, der var omfattet af DBO'en fra starten. De kompetente myndigheder skal give hinanden besked om væsentlige ændringer i deres skattelovgivning. Se modeloverenskomstens artikel 2, stk. 4.

Bemærk

Danmark må ikke nægte at give lempelse efter en DBO for en betalt udenlandsk indkomstskat, blot fordi man ikke kan finde dokumentation for, at det andet land har givet besked til Danmark, da man indførte den pågældende skat. Det afgørende er, om det er en indkomstskat. Er det en indkomstskat, skal Danmark give lempelse.

Se også

- [C.F.4](#) om [LL § 33](#), [LL § 33 A](#) og lempelsesberegning
- [C.F.8.2.2.3](#) (artikel 3) om, hvem der er kompetent myndighed i Danmark
- [C.F.8.2.2.23](#) (artikel 23 A og B) om lempelsesregler.

C.F.8.2.2.2.2 Danske skatter omfattet af DBO'erne

Indhold

Dette afsnit handler om, hvilke danske skatter der er omfattet af DBO'erne.

Afsnittet indeholder:

- Oplistede skatter i DBO'erne
- Indkomstskat
- Pensionsafkastskat
- Formueskat/Ejendomsværdiskat.

Oplistede skatter i DBO'erne

I nyere danske DBO'er er listen over omfattede danske skatter meget kort. Der nævnes kun to skatter:

- Indkomstskatten til staten
- Den kommunale indkomstskat.

I ældre DBO'er kan der være meget omfattende lister over omfattede skatter.

Det har ingen praktisk betydning, hvordan DBO'en ser ud.

Indkomstskat

Hvis en skat er en indkomstskat til staten, er den omfattet af DBO'erne.

Begrebet indkomstskat til staten omfatter i dag bl.a.:

- bundskat
- topskat
- udligningsskat
- sundhedsbidrag
- skat af aktieindkomst
- skat af CFC-indkomst
- arbejdsmarkedsbidrag (fra 2008)
- selskabsskat

- kulbrinteskat
- pensionsafkastskat.

Listen er ikke udtømmende.

Listen gælder, selv om en DBO er ældre end nogle af de skatter, der står på listen. Hvis DBO'en nævner ældre, nu afskaffede indkomstskatter, er de erstattet af én eller flere af dem, der står på listen. Modeloverenskomstens regel nr. 2 om nye skatter sikrer, at DBO'en gælder for nye indkomstskatter.

Den kommunale indkomstskat er også omfattet af DBO'erne, herunder kirkeskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2.1](#) om skatter, der er indført, efter at en DBO blev indgået.

Pensionsafkastskat

Pensionsafkastskat, der er omfattet af reglerne i pensionsafkastbeskatningsloven, er omfattet af DBO'erne. Se TfS 1999, 799, hvor Skatteministeriet ud fra en samlet vurdering fandt, at pensionsafkastskatten var en indkomstskat. Skat betalt i udlandet af afkastet på udenlandske investeringsaktiver, der også beskattes efter reglerne i pensionsafkastbeskatningsloven, vil kunne fradrages i pensionsafkastskat. Se [PAL § 20](#).

Se også

Se også afsnit [C.G.3.3.4](#) om dansk beskatning af pensionsafkast og skat betalt til fremmed stat, Grønland eller Færøerne.

Formueskat/Ejendomsværdiskat

Danmark har ikke haft formueskat siden 1996. Ejendomsværdiskatten er en "partiel" formueskat.

Det betyder, at ejendomsværdiskatten er omfattet af en DBO, hvis

- den er nævnt i DBO'en, eller
- DBO'en indeholder en artikel om formueskat.

Ejendomsværdiskatten er ikke omfattet af DBO'er, der hverken har en artikel om formueskat eller nævner ejendomsværdiskatten. Lempelse for ejendomsværdiskat behandles i den situation efter EVSL § 12, gældende til og med den 31. december 2023 og ESL § 27, gældende fra og med den 1. januar 2024.

Se også

- [C.F.3.1.6](#) om begrænset skattepligt for udenlandske ejere af danske ejendomme
- [C.F.8.2.2.2.1](#) om, hvornår formueskatten er med i de danske DBO'er
- [C.F.8.2.2.2.1](#) om skatter, der er kommet til, efter at en DBO blev indgået
- [C.F.8.2.2.2.2](#) (artikel 22) om formue
- [C.H.4.2.2](#) om ejendomsværdiskattepligt for udenlandske ejere af danske ejendomme
- [C.H.4.2.5.2](#) om nedslag i ejendomsværdiskat for betalte skatter vedrørende ejendomme i udlandet.

C.F.8.2.2.2.3 Danske skatter, der ikke er omfattet af DBO'erne

Helt generelt er afgifter ikke omfattet af DBO'erne.

Afgift efter pensionsbeskatningsloven er ikke omfattet af DBO'erne. Se skd.1977.41.45, hvor Skattedepartementet udtalte, at bestemmelserne i de foreliggende DBO'er ikke var til hinder for, at Danmark kunne fastholde krav på afgift efter pensionsbeskatningsloven. Det gjaldt, selv om den afgiftspligtige var bosat i en stat, som Danmark havde indgået en DBO med. Udtalelsen gjaldt alle DBO'er, som Danmark havde indgået i 1977. Efter sammenhængen gælder den også for nyere DBO'er.

Arbejdsmarkedsbidrag

Arbejdsmarkedsbidrag fra før 2008 var ikke omfattet af DBO'erne. Se TfS 1994, 193 TSS, hvor Skatteministeriet, Departementet, udtalte, at arbejdsmarkedsbidraget ikke var omfattet af DBO'erne, fordi det ikke var en indkomstskat. Fra 2008 og fremefter er arbejdsmarkedsbidraget en indkomstskat. Se lov [nr. 1235 af 24. oktober 2007](#) og afsnit [C.F.4.2.1](#) om [LL § 33 A](#).

Se også

- [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger
- [C.F.8.2.2.27](#) (artikel 27) om bistand til inddrivelse af skatter.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
TfS 1992, 291 ØLD	En forsikringstager, der var begrænset skattepligtig til Danmark, tilbagekøbte en rateforsikring. Den afgift, der skulle betales efter pensionsbeskatningsloven, blev ikke anset for en skat omfattet af DBO'en. Landsretten lagde bl.a. vægt på, at det udbetalte beløb snarere udgjorde tilbagebetaling af tidligere indbetaling end det udgjorde en indkomst. Landsretten lagde desuden vægt på, at det stemte med OECD's modeloverenskomst, at afgiften blev holdt uden for DBO'ens anvendelsesområde.	
Landsskatteretskendelser		
TfS 2000, 432 LSR	Arbejdsmarkedsbidrag efter de gamle regler. Klageren modtog pension fra en dansk bank, hvori han havde været ansat. Klageren var siden flyttet til Frankrig, hvor han var hjemmehørende og ansås for fuldt skattepligtig. Klageren var bidragspligtig til Danmark af de løbende pensionsydelse fra banken. Uanset at Frankrig havde retten til at indkomstbeskatte pensionsudbetalingerne, kunne arbejdsmarkedsbidraget ikke anses for en skat omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.	
Skatterådet		
SKM2022.299.SR	Sagen omhandlede de danske gaveafgiftsmæssige konsekvenser, hvis Spørger modtog en pengegave fra Spørgers forældre, der var bosiddende i Holland. Det fremgik af boafgiftslovens regler, at der skulle betales gaveafgift, såfremt enten gavegiver eller gavemodtager havde hjemting i Danmark. Der var ikke indgået nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Holland, der omhandlede gaveafgift. Skatterådet fandt, at når Spørger som gavemodtager havde hjemting i Danmark, og der ikke var indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvor	

det var aftalt, at Holland havde beskatningsretten til gaven, så indebar dette, at der skulle betales gaveafgift til Danmark, såfremt Spørger modtog en gave fra Spørgers mor eller far, der oversteg det afgiftsfrie grundbeløb. Skatterådet fandt endvidere, at når pengegaven blev ydet fra bankindestående i Holland, så var pengegaven omfattet af boafgiftslovens lempelsesregler, der omhandlede gaveafgift, der var betalt til fremmed stat af dér beliggende eller beroende aktiver. Dette indebar, at såfremt Spørger skulle betale gaveafgift af pengegaven til det hollandske skattevæsen, kunne denne betalte gaveafgift fratrækkes i den danske gaveafgift. Fradraget kunne dog højest udgøre et beløb svarende til den danske gaveafgift af pengegaven.

C.F.8.2.2.4 Udenlandske skatter omfattet af DBO'erne

Regel

Der findes ikke nogen liste over, hvilke udenlandske skatter, der er omfattet af DBO'erne. Et par eksempler kan findes i oversigten over afgørelser nedenfor. Se også modeloverenskomstens artikel 2, stk. 2. Punkt 3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 2 giver vejledning om, hvad der generelt skal betragtes som en indkomst- eller formueskat.

Grundlæggende er det afgørende, om der er tale om en indkomstskat eller ej. Hvis det er en indkomstskat, er den omfattet af DBO'en. Hvis der i stedet er tale om en form for afgift, er den ikke omfattet af DBO'en.

Erhvervsdrivende, der har betalt en udenlandsk afgift, kan dog ofte i stedet fratrække udgiften ud fra et driftsomkostningssynspunkt.

Bemærk

Sociale bidrag er ikke en indkomstskat omfattet af DBO'erne. Obligatoriske sociale bidrag kan i stedet være fradragsberettigede efter [LL § 8 M](#). Se afsnit [C.A.4.1.11](#) om obligatoriske udenlandske sociale bidrag.

Eksempel

Et dansk selskab modtog royalties fra Kina. Betalingerne blev fratrullet kildeskat af royalties i overensstemmelse med artikel 12 i DBO'en mellem Danmark og Kina. Samtidig med royaltyskatten blev der fratrullet "Business Tax" og "Flood Prevention Fee". Disse blev anset for at være afgifter. De var derfor ikke omfattet af DBO'en mellem Danmark og Kina, men de blev anset for driftsomkostninger. De kunne derfor fradrages efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Se [SKM2008.927.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.C.2.2](#) om driftsomkostninger.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretskendelser		
LSRM 1977, 3 LSR	Bidrag til engelsk Graduated Pension Scheme ansås ikke for omfattet af DBO'en, fordi bidraget efter det oplyste kunne sammenlignes	

	med en dansk ATP-ordning. Ikke omfattet.	
Skatterådet mv. <u>SKM2008.927.SR</u>	Et dansk selskab modtog royalties fra Kina. Betalingerne blev fratrullet kildeskat af royalties i overensstemmelse med artikel 12 i DBO'en mellem Danmark og Kina. Samtidig med royaltyskatten blev der fratrullet "Business Tax" og "Flood Prevention Fee". Skatterådet fandt, at disse betalinger var afgifter. De var derfor ikke omfattet af DBO'en mellem Danmark og Kina. I stedet anså Skatterådet afgifterne for driftsomkostninger. De kunne derfor fradrages efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Ikke omfattet, men fradragsret ud fra et driftsomkostningssynspunkt.	
TfS 1985, 524 DEP	Bidrag til hollandske sociale forsikringer ansås ikke for at være en skat omfattet af DBO'en, fordi de sociale ordninger i Holland finansieres ved personlige forsikringsordninger. Ikke omfattet.	

C.F.8.2.2.2.5 Straftillæg og renter

Efter Skatteministeriets opfattelse og fast dansk praksis er straftillæg og renter, som pålægges efter skattelovgivningen, ikke omfattet af DBO'erne. Det gælder, selv om de er lagt oven i en af de skatter, som er omfattet af DBO'en.

Danmark er derfor ikke forpligtet til at give lempelse efter DBO'erne for sådanne beløb, som det andet land har pålagt personen at betale.

Bemærk

Det er Skatteministeriets opfattelse, at følgende ikke skal regnes med til det danske skattebeløb, som et andet land skal give lempelse for efter bestemmelserne i en DBO:

- Procenttillæg efter **KSL § 61**, stk. 2
- Skattetillæg
- Morarenter.

Disse beløb er ikke indkomstskat og er dermed ikke omfattet af DBO'ens lempelsesregel.

Se også

- **G.2.1.2** om procenttillæg i vejledning om beregning af personlige indkomstskatter mv. 2013
- **G.2.1.4** om morarente i vejledning om beregning af personlige indkomstskatter mv. 2013
- **C.F.8.2.2.23** (artikel 23 A og 23 B) om lempelsesreglerne.

C.F.8.2.2.3 Artikel 3: Almindelige definitioner

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 3 i OECD's modelkonvention, der gennemgår definitioner fra modeloverenskomsten.

Afsnittet handler om

- Definition af begreber i artiklen (**C.F.8.2.2.3.1**)

- Den generelle fortolkningsregel ([C.F.8.2.2.3.2](#)).

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.3.1 Definition af begreber i artiklen

Indhold

Afsnittet handler om

- Generelt om definitionsbestemmelser ([C.F.8.2.2.3.1.1](#))
- Definition af lande og kompetente myndigheder ([C.F.8.2.2.3.1.2](#))
- Begreberne person og selskab ([C.F.8.2.2.3.1.3](#))
- Begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed ([C.F.8.2.2.3.1.4](#))
- Begrebet international trafik ([C.F.8.2.2.3.1.5](#))
- Begrebet statsborger ([C.F.8.2.2.3.1.6](#))
- Begrebet anerkendte pensionsinstitutter ([C.F.8.2.2.3.1.7](#))

C.F.8.2.2.3.1.1 Generelt om definitionsbestemmelser

Modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, indeholder definitioner af en række af de begreber, der bruges i modeloverenskomsten. Nogle centrale begreber er dog defineret andre steder i modeloverenskomsten. De vigtigste begreber, der er defineret i modeloverenskomsten artikel 3, er omtalt nedenfor.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om begreberne kilde- og bopælsland og hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begreberne "skattemæssigt hjemsted" og "hjemmehørende"
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om begrebet "fast driftssted".

C.F.8.2.2.3.1.2 Definition af lande og kompetente myndigheder

Indhold

Dette afsnit handler om definitioner af lande og kompetente myndigheder.

Afsnittet indeholder:

- Landedefinition
- Definition af Danmark i DBO'erne
- Den kompetente myndighed.

Landedefinition

Modeloverenskomsten indeholder ikke en definition af de to lande, der indgår DBO'en, men kommentaren lægger op til, at begge lande kan indsætte en definition af sig selv i DBO'ens artikel 3. Landene kan herunder indsætte en bestemmelse om, at deres kontinentalsokkel skal være omfattet af overenskomsten. Se punkt 1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 3.

Danmarks DBO'er indeholder en definition af Danmark.

Definition af Danmark i DBO'erne

I DBO'erne defineres Danmark altid grundlæggende som Kongeriget Danmark eksklusive Færøerne og Grønland. Det skyldes, at Færøerne og Grønland har fuld selvbestemmelsesret i skattemæssige anliggender.

Danmarks havretlige kontinentalsokkel er omfattet af definitionen. Det gælder både selve havbunden, ressourcer i undergrunden og de overliggende vande.

Se også

Se også afsnit [C.F.9.1](#) om at Færøerne og Grønland er skattemæssigt selvstændige.

Den kompetente myndighed

Modeloverenskomsten forudsætter, at de lande, der indgår DBO'en, hver skal indsætte en definition af deres "kompetente myndighed". Se modeloverenskomsten artikel 3, stk. 1, litra f. "Kompetent myndighed" er en fast brugt betegnelse for den myndighed inden for landet, som har den praktiske kontakt til det andet land i anliggender, der angår DBO'en.

I nyere DBO'er er den danske kompetente myndighed altid "skatteministeren eller dennes befuldmægtigede stedfortræder". I ældre DBO'er kan ministeren være "ministeren for skatter og afgifter" eller "finansministeren". Det har ingen praktisk betydning, hvad der står.

Det står ikke i DBO'erne, hvem den befuldmægtigede stedfortræder er. Det står derimod i bekendtgørelse om den kompetente myndighed. Se [BEK 1029 af 24.10.2005](#). Her er det fastsat, at Danmarks kompetente myndighed er Skatteforvaltningen.

Den kompetente myndighed har en række forskellige funktioner, som er placeret hos forskellige enheder i Skatteforvaltningen:

- Kompetent myndighed efter **artikel 25** om den gensidige aftaleprocedure (MAP) er for såvel fysiske som juridiske personer:
 - Sager, der vedrører modeloverenskomstens **artikel 7** og **artikel 9**:

Skattestyrelsen Store Selskaber - Kompetent Myndighed, Copenhagen Towers 1, Hannemanns Allé 25, 2300 København S.

eller pr. mail til store-selskaber-sikker-post@sktst.dk

◦

- **Øvrige sager:**

Skattestyrelsen Jura - Kompetent Myndighed, Copenhagen Towers 1, Hannemanns Allé 25, 2300 København S.

eller pr. mail til HovedpostkasseJura@SKTST.dk

Kompetent myndighed efter **artikel 26** om udveksling af oplysninger, er:

Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg.

For automatisk udveksling af oplysninger er det dog Skattestyrelsen, Person PU International dataudveksling - Kompetent Myndighed, Toldbodgade 3, 8900 Randers.

Kompetent myndighed efter **artikel 27** om bistand til inddrivelse af skattekrav, er:

Gældsstyrelsen, International Inddrivelse, Pionér Allé 1, 6270 Tønder.

Se også

- [C.F.8.2.2.25](#) (artikel 25) om gensidige aftaler
- [C.F.8.2.2.26.2.2](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger
- [C.F.8.2.2.27](#) (artikel 27) om bistand til inddrivelse af skattekrav.

C.F.8.2.2.3.1.3 Begreberne person og selskab

Indhold

Dette afsnit handler om begreberne person og selskab.

Afsnittet indeholder:

- Begrebet person
- Begrebet selskab
- Danske interessentskaber og kommanditselskaber
- Udenlandske sammenslutninger af personer.

Begrebet person

Ordet "person" bruges i modeloverenskomsten i en meget bred betydning. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra a. Både fysiske personer, selskaber og "enhver anden sammenslutning af personer" er omfattet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.1](#) (artikel 1) om personer omfattet af overenskomsten.

Begrebet selskab

Ordet "selskab" bruges i modeloverenskomsten om juridiske personer og om "enhver sammenslutning, der i skattemæssig henseende behandles som en juridisk person". Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra b.

Der skal være tale om en juridisk person i henhold til skattelovgivningen i den kontraherende stat, hvori sammenslutningen er hjemmehørende. Se pkt. 3 i kommentaren til modeoverenskomstens artikel 3, stk. 1.

Bemærk

Ordet "sammenslutning" er ikke anvendt konsekvent på dansk ved oversættelse af begreber i modeloverenskomsten og DBO'erne. Ordet kan betyde:

- i forbindelse med begrebet "person": som oversættelse af det engelske udtryk "body (of persons)"
- i forbindelse med begrebet "selskab": som oversættelse af det engelske ord "entity"
- i forbindelse med begrebet "statsborgerskab": som oversættelse af det engelske ord "association".

Der er dog ingen eksempler på, at det har haft praktisk betydning, at det danske ordvalg er uklart.

Se også

- [C.F.8.2.2.3.1.6](#) (artikel 3) om begrebet statsborger
- [C.F.8.2.2.4.2](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted for juridiske personer.

Danske interessentskaber og kommanditselskaber

Begrebet "selskab" er, som det fremgår af definitionerne, en delmængde af begrebet "person": Alle selskaber er personer, men ikke alle personer er selskaber.

En "sammenslutning af personer" skal være et selvstændigt skattesubjekt for at være et "selskab", men ikke for at være en "person".

Et dansk interessentskab eller kommanditselskab er en "sammenslutning af personer", men ikke et selvstændigt skattesubjekt. Det betyder, at danske interessentskaber og kommanditselskaber er omfattet af modeloverenskomstens begreb "person", men ikke af modeloverenskomstens begreb "selskab". Se pkt. 2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1.

Udenlandske sammenslutninger af personer

Danske regler afgør, om en udenlandsk "sammenslutning af personer" skal betragtes som en selvstændig juridisk person og dermed som et selskab.

Når personsammenslutninger behandles forskelligt i de kontraherende stater, skal det afgøres, om det er sammenslutningen, der er omfattet af DBO'en eller om det er de enkelte deltagere, der kan påberåbe sig beskyttelse efter DBO'en.

Problemstillingen er beskrevet under afsnit [C.F.8.2.2.1.2](#) om interessentskaber, kommanditselskaber og lignende personsammenslutninger og afsnit [C.F.8.2.2.1.3](#) om kollektive investeringsinstrumenter, dvs. investeringsforeninger og lignende.

Se også

- [C.D.9.1.5](#) om skattepligt for udenlandske fonde og foreninger
- [C.B.2.15.2](#) om beskatning af udenlandske trusts.

Se også

Se også skemaerne under afsnit

- [C.F.8.2.2.1.2](#) om interessentskaber, kommanditselskaber og lignende
- [C.F.8.2.2.1.3](#) om kollektive investeringsinstrumenter.

C.F.8.2.2.3.1.4 Begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed

Begrebet foretagende

Begrebet foretagende er i modeloverenskomsten et meget bredt udtryk for enhver form for erhvervsudøvelse. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra c og punkt 4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 3.

Det præciseres videre, at begrebet "foretagende i en kontraherende stat" betyder, at erhvervsudøvelsen udføres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra d.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende.

Begrebet erhvervsvirksomhed

Begrebet erhvervsvirksomhed er også et meget bredt udtryk i modeloverenskomsten. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra h. Det defineres ikke, hvad det er. Derimod står der, at når ordet "erhvervsvirksomhed" optræder i overenskomsten, omfatter det udøvelse af frit erhverv og anden virksomhed af selvstændig karakter.

Dette hænger sammen med, at modeloverenskomstens artikel 14 blev afskaffet i 2000. Modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra h, skal sikre, at aktiviteter, som tidligere var omfattet af artikel 14 (frit erhverv), nu behandles som erhvervsvirksomhed. Se modeloverenskomstens artikel 7 om "fortjeneste ved erhvervsvirksomhed". Se pkt. 10.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 3.

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra h, er ikke medtaget i ældre DBO'er, der indeholder modeloverenskomstens artikel 14.

Se også

- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.14](#) (den nu slettede artikel 14) om frit erhverv

C.F.8.2.2.3.1.5 Begrebet international trafik

Begrebet international trafik betyder i modeloverenskomsten enhver transport med skib eller fly, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i en af de kontraherende stater, og personen, der driver foretagendet, som anvender skibet eller flyet, ikke er hjemmehørende i denne stat. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra e.

Transport, der udelukkende foregår mellem steder i det land, hvor den person, der driver foretagendet, er hjemmehørende, er omfattet af begrebet international trafik. Se punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 3.

Bemærk

Begrebet international trafik anvendes bl.a. til

- at afgrænse anvendelsesområdet for artikel 8 om fortjeneste ved skibs- og luftfart og
- at afgrænse anvendelsesområdet for artikel 15, stk. 3, der handler om lønindtægt ved arbejde om bord på skibe og fly.

Se også

Se også afsnit:

- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.8](#) (artikel 8) om fortjeneste ved skibs- og luftfart
- [C.F.8.2.2.15.2.3](#) (artikel 15) om løn ved arbejde på skibs- og luftfartøj i international trafik.

Se også

Se også afsnit:

- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.8.1](#) om beskatningsretten til fortjeneste ved international trafik.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
<u>SKM2018.60.HR</u>	En person, der var skattepligtig til Danmark, arbejdede i indkomståret 2012 som overstyrmand på et norsk indregistreret skib ud for Y1-land's kyst. Sagen angik, om personen, der ikke havde betalt norsk indkomstskat af vederlaget for arbejdet, efter den nordiske DBO var berettiget til lempelse af dansk indkomstskat. Afgørende herfor var i første række, om Norge efter DBO'en havde beskatningsretten til vederlaget, hvilket afhang af, om skibet kunne anses for at have været i "international trafik", jf. artikel 15, stk. 3, mens den pågældende arbejdede ombord. Højesteret fastslog, at udtrykket "international trafik" i den nordiske DBO skal fortolkes således, at et skib er i international trafik, når dets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods for en andens regning mellem pladser. Højesteret fandt på den baggrund, at skibets hovedopgave i 2012 måtte anses for at have angået inspektion, vedligeholdelse, reparation og udbygning af og på olie-installationer på havbunden inden for to områder ud for Y1-land's kyst. Skibet kunne derfor ikke anses for at have været i international trafik, mens den pågældende arbejdede ombord. Personen var herefter ikke berettiget til lempelse af den danske indkomstskat.	Tidligere instans <u>SKM2017.162.6 LR</u>
Landsretten		
<u>SKM2023.341.Ø LR</u>	Sagen angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst A oppebar for sit arbejde som kaptajn ombord på et krydstogtskib i 2015 og 2016 i international trafik. I sagen var både den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst relevant. Skattestyrelsen havde truffet afgørelse om, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, idet Danmark efter begge dobbeltbeskatningsoverenskomster var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016, jf. LL 33 A, stk. 3. Skatteankenævn Y2 fandt imidlertid, at skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var beliggende i Bermuda, hvorfor beskatningsretten til indkomsten tilkom Bermuda, således at skatteyderen var berettiget til fuld lempelse, jf. LL § 33 A, stk. 1. Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, og Østre Landsret fandt som første instans, at skatteyderen alene var berettiget til halv skattelempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, idet Danmark både efter den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016. Landsretten lagde ikke vægt på, hvor skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var beliggende, men retter hvor "foretagendet", der anvendte skibet, var beliggende i overensstemmelse med ordlyden i artikel 5, stk. 4, 1. pkt., i den danskbermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Landsretten fandt også, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning havde godtgjort en bindende administrativ praksis om, at søfolk er berettigede til fuld lempelse, hvis indkomsten er oppebåret i internationalt farvand - uanset om en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten.	
Landsskatteretten		

LSRM 1983, 159	Skibet var af coasterstørrelse og blev anvendt til seismologiske undersøgelser af havbunden i internationalt farvand. Skibets lastrum var ombygget til at indeholde måleudstyr og transmissionsudstyr mv., og skibet medbragte, ud over besætningen, videnskabeligt uddannet personel, der betjente dette udstyr. Skibet opererede periodevis fra samme havn, afhængig af undersøgelsesområdernes beliggenhed, og det blev enten forsynet ved, at materialer mv. blev bragt ud til skibet, eller ved at skibet lagde til i basishavnen. Skibet kom hver 4. uge ind til reden eller basishavnen. Landsskatteretten var enig med klageren i, at det seismologiske havundersøgelsesskib ikke kunne anses for at medføre gods eller passagerer, og at skibet - bortset fra sejlads mellem basishavn og undersøgelsesområde eller fra et undersøgelsesområde til et andet - nærmest var stationært. Skibet kunne dermed ikke anses for at sejle i international trafik.	
Skatterådet		
<u>SKM2017.481.S</u> <u>R</u>	Et selskab blev af Skatterådet anset for at have fast driftssted i Danmark med drift af helikopterservice. Virksomheden blev anset for at være omfattet af artikel 8 om international trafik, idet selskabet foretog flyvninger såvel mellem pladser i Danmark som mellem pladser i og uden for Danmark.	

C.F.8.2.2.3.1.6 Begrebet statsborger

Fysiske personer

Modeloverenskomsten fastslår, at en fysisk person er statsborger i et land, når han eller hun har indfødsret i landet. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra g, punkt i.

Bemærk

På engelsk anvendes der to forskellige begreber: "citizenship" og "nationality". Nogle lande foretrækker det ene ord, andre det andet. Definitionen skal sikre, at de to ord betyder det samme. Se pkt. 8 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 3.

Juridiske personer, interessentskaber og sammenslutninger

Overenskomsten fastslår, at en juridisk person, et interessentskab eller en sammenslutning er statsborger i et land, hvis den/det består i kraft af gældende lovgivning i det pågældende land. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra g, punkt ii.

Bemærk

Ordet "sammenslutning" er ikke anvendt konsekvent på dansk ved oversættelse af begreber i modeloverenskomsten og DBO'erne. Ordet kan betyde:

- i forbindelse med begrebet "person": som oversættelse af det engelske udtryk "body (of persons)"
- i forbindelse med begrebet "selskab": som oversættelse af det engelske ord "entity"
- i forbindelse med begrebet "statsborgerskab": som oversættelse af det engelske ord "association".

Der er dog ingen eksempler på, at det har haft praktisk betydning, at det danske ordvalg er uklart.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne person og selskab.

C.F.8.2.2.3.1.7 Begrebet anerkendte pensionsinstitutter

Udtrykket “anerkendt pensionsinstitut” i en stat betyder en enhed eller et arrangement, som er etableret i denne stat, og som behandles som en selvstændig person efter denne stats skattelovgivning, og

- som er etableret og udelukkende eller næsten udelukkende drives med henblik på at administrere pensionsydelser eller at stille sådanne ydelser og dertil hørende fordele til rådighed for fysiske personer, og som sådan er reguleret af denne stat eller en af dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder, eller
- som er etableret og udelukkende eller næsten udelukkende drives med henblik på at foretage investeringer til fordel for enheder eller arrangementer som nævnt ovenfor.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne person og selskab.

C.F.8.2.2.3.2 Den generelle fortolkningsregel

Et udtryk, der forekommer i en DBO, men som ikke er defineret, skal tillægges den betydning, som udtrykket har i det land, der anvender DBO'en, på det tidspunkt, hvor DBO'en anvendes. Hvis udtrykket både anvendes i skattelovgivningen og i anden lovgivning, skal udtrykket tillægges den betydning, det har i skattelovgivningen. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2.

Det kan fremgå af sammenhængen, at et udtryk skal fortolkes på en anden måde end den, der umiddelbart følger af et lands nationale regler. Der kan fx lægges vægt på de kontraherende staters hensigt ved DBO'en indgåelse eller på den betydning, udtrykket har i det andet lands nationale lovgivning. Se punkt 12 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 3.

De kompetente myndigheder kan endvidere indgå en aftale i henhold til artikel 25 om, at et udtryk skal have en anden betydning end den, der følger af national lovgivning.

Hvis de kompetente myndigheder har indgået en gensidig aftale i henhold til artikel 25 om en fælles forståelse af et udtryk, der ikke er defineret i DBO'en, gælder forståelsen i henhold til aftalen forud for forståelsen af udtrykket i national lovgivning. Se punkt 13.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 3.

Kommentarerne til modeloverenskomsten

Det er den udbredte opfattelse blandt OECD-medlemslandene, at DBO'er fortolkes efter den seneste udgave af kommentarerne til modeloverenskomsten, uanset hvornår DBO'en er indgået. Det gælder dog kun, når bestemmelserne i det væsentlige er de samme, således at der alene er tale om præcisering af praksis. Se punkt 33-36 under introduktionen til modeloverenskomsten. Til slut i kommentaren til hver artikel er det angivet, hvilke lande, der har taget forbehold over for bestemte formuleringer i kommentaren.

Protokolbestemmelser

Lande, der indgår en DBO, aftaler ofte, at et bestemt udtryk, der anvendes i DBO'en, skal forstås på en bestemt måde. I stedet for at indskrive dette i artikel 3 i selve DBO'en er det almindeligt, at den slags aftaler indgår i en protokol til DBO'en, der indgås samtidig med denne. Disse protokolbestemmelser er eksempler på tilfælde, hvor undtagelsen ovenfor gælder.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
-----------	----------------------	------------------------

Sagen angik, om klageren som udenlandsk studerende var berettiget til såkaldt gæstestuderendefradrag efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts art. 20, jf. protokollens afsnit IX, stk. 3.

Klageren var udenlandsk studerende fra Færøerne, der ved forskudsregistreringen for indkomståret 2022 blev nægtet gæstestuderendefradrag, da klagerens indkomst bestod i honorarindkomst og ikke lønindkomst. Landsskatteretten fandt, at "vederlag for tjenesteydelser" i protokollens afsnit IX, stk. 3, både ud fra ordlyden, en almindelig sproglig forståelse ud fra fortolkningsprincipperne i både dobbeltbeskatningsoverenskomsten og Wienerkonventionen måtte anses for også at omfatte honorarindkomst, og at der ikke var holdepunkter for at forstå det som begrænset til kun lønindkomst. Beskrivelsen i forarbejderne om det såkaldte rigsfællesskabsfradrag, hvorefter gæstestuderendefradrag i praksis kun indrømmes vedrørende lønindkomst, kunne ikke heroverfor tillægges afgørende betydning. Klageren var derfor berettiget til gæstestuderendefradrag.

Skatterådet**SKM2024.79.SR**

Spørger var pr. 1. august 2023 blevet ansat i Tyskland hos et tysk selskab. Spørger ville derfor fremover bo, arbejde og hovedsageligt opholde sig i Tyskland. Spørger ejede en bolig i Danmark, hvor hans ægtefælle og børn var blevet boende efter Spørger var flyttet til Tyskland.

Skatterådet bekræftede, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, ifølge artikel 4, stk. 2, litra b, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det var Skatterådets opfattelse, at det ikke med fornøden sikkerhed kunne fastslås i hvilken af de to stater, Spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser, idet Spørger havde personlige og økonomiske interesser i både Danmark og Tyskland. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4, stk. 2, litra a (om midtpunkt for livsinteresser), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. At Spørgers ægtefælle planlagde at fraflytte Danmark ca. 2 år senere kunne efter Skatterådets opfattelse ikke føre til et andet resultat på det tidspunkt, hvor Spørger flyttede til Tyskland. Praksis om ophør af fuld skattepligt efter dansk intern ret kunne efter Skatterådets opfattelse heller ikke føre til et andet resultat.

Spørgers ophold i Tyskland var dog af varig og ikke tidsbegrænset karakter, og Spørger forventede at opholde sig væsentligt mere i Tyskland end i alle andre stater enkeltvist, herunder Danmark. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4, stk. 2, litra b (om sædvanligt ophold), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, ville have ophold.

I spørgsmål 3 ønskedes det lagt til grund, at Spørgers ophold i Danmark var større, end hvad der var beskrevet i de faktiske forhold som grundlag for besvarelse af spørgsmål 1

og 2. Besvarelse af spørgsmål ville derfor indebære vurdering af alternative fakta, hvorfor Skatterådet afviste at besvare spørgsmålet, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, og Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit [A.A.3.9.1](#).

C.F.8.2.2.4 Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 4 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører skattemæssigt hjemsted.

Afsnittet indeholder:

- Skattemæssigt hjemsted for fysiske personer ([C.F.8.2.2.4.1](#))
- Skattemæssigt hjemsted for andre end fysiske personer ([C.F.8.2.2.4.2](#))
- Skattemæssigt hjemsted for stater, dertil hørende politiske underafdelinger og lokale myndigheder ([C.F.8.2.2.4.3](#)).

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.4.1 Skattemæssigt hjemsted for fysiske personer

Indhold

Dette afsnit handler om skattemæssigt hjemsted for fysiske personer.

Afsnittet indeholder:

- Skattemæssigt hjemsted for fysiske personer efter artikel 4, stk. 1 ([C.F.8.2.2.4.1.1](#))
- Skattemæssigt hjemsted efter modeloverenskomsten for fysiske personer med dobbeltdomicil ([C.F.8.2.2.4.1.2](#)).

C.F.8.2.2.4.1.1 Skattemæssigt hjemsted for fysiske personer efter artikel 4, stk. 1

Indhold

Dette afsnit handler om, hvornår en fysisk person har skattemæssige hjemsted efter artikel 4, stk. 1.

Afsnittet indeholder:

- Skattemæssigt hjemsted i et land
- Skattemæssigt hjemsted i to lande: Dobeltdomicil
- Bopælslandets globalindkomstsbeskatning
- Danmark som kildeland
- Dokumentation
- Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og COVID-19

Skattemæssigt hjemsted i et land

En fysisk person - det vil sige et menneske - har skattemæssigt hjemsted i et land, hvis personen er skattepligtig til landet på grund af hjemsted, bopæl eller et lignende kriterium. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 1.

Det betyder, at en fysisk person har skattemæssigt hjemsted i Danmark i modeloverenskomstens forstand, hvis han eller hun er fuldt skattepligtig til Danmark efter [KSL § 1](#).

Er personen kun omfattet af den begrænsede skattepligt, fx af lønarbejde, har den pågældende ikke skattemæssigt hjemsted i det pågældende land, som alene vil blive anset for kildeland.

Bemærk

På engelsk benyttes ordet "resident", som på dansk oversættes til enten "skattemæssigt hjemsted" eller "hjemmehørende". Så de to udtryk betyder det samme. Ordet "resident" kan dog også forekomme i forbindelse med omtale af fuld skattepligt efter andre landes nationale lovgivning. For at tydeliggøre i hvilken sammenhæng ordet anvendes, ser man også udtrykket "tax treaty resident" anvendt ved omtale af skattemæssigt hjemsted ifølge en DBO.

Se også

- [C.F.1](#) om fuld skattepligt efter [KSL § 1](#)
- [C.F.3](#) om begrænset skattepligt efter [KSL § 2](#)
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne person og selskab.

Skattemæssigt hjemsted i to lande: Dobbeldomicil

Modeloverenskomstens regel viser tilbage til lovgivningen i to forskellige lande. En person kan godt være fuldt skattepligtig til - og dermed hjemmehørende i - begge lande på én gang. Dette kaldes dobbeldomicil. Modeloverenskomsten er imidlertid opbygget sådan, at kun ét af landene kan være bopælsland i overenskomstens forstand. Det andet land skal være kildeland i modeloverenskomstens forstand.

Derfor indeholder modeloverenskomsten regler om, hvor personen er hjemmehørende i modeloverenskomstens forstand, når den pågældende har skattemæssigt hjemsted i begge lande.

Bopælslandets globalindkomstsbeskatning

Hvis en person med dobbeldomicil efter DBO'en må anses for hjemmehørende i Danmark, er det Danmark, der er bopælsland og har beskatningsretten til den pågældendes globalindkomst.

Hvis DBO'en omvendt bestemmer, at personen må anses for hjemmehørende i den anden stat, der således bliver til bopælsland, får Danmark status som kildeland.

Eksempel

En kunstner havde bopæl i Schweiz og ville få bopæl og fast driftssted i Danmark i forbindelse med påbegyndelse af en gallerivirksomhed fra sin ejendom, der havde sommerhusstatus. Kunstneren ville dog stadig være hjemmehørende i Schweiz. Se [SKM2006.212.SR](#).

Samme praksis gælder også, når DBO'en ikke indeholder en specifik bestemmelse om skattemæssigt hjemsted, fordi principperne i artikel 4 i så fald ville finde anvendelse. Se TfS 1995, 731 LR.

Danmark som kildeland

Hvis Danmark har status som kildeland betyder dette i praksis, at der i Danmark kun skal oplyses om indtægter, som Danmark efter den pågældende DBO særskilt har beskatningsretten til i oplysningsskemaet. Derudover kan der kun fratrækkes udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter den pågældende DBO kan beskatte. Se [KSL § 1](#), stk. 2, og afsnit [C.F.3.2](#) om indkomstopgørelse for begrænset skattepligtige.

Eksempel

Personens indkomster og udgifter

Kr.

Underskud ved udlejning, Sverige	11.000
Overskud ved udlejning, Danmark	13.000
Pensionsindtægter, Danmark	40.000
Renteudgifter - dansk bolig	20.000
Underskud, skibsanparter, Danmark	17.000

Den skattepligtige indkomst kan herefter opgøres således:

Personlig indkomst		Kr.
Pensionsindtægter, Danmark		40.000
Kapitalindkomst	Kr.	
Overskud ved udlejning, Danmark	13.000	
Renteudgifter - dansk bolig	-20.000	
Underskud, skibsanparter, Danmark	-17.000	-24.000
Skattepligtig indkomst		16.000

Se også

Se også

- Modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2
- Afsnit [C.F.8.2.2.4.1.2](#) om skattemæssigt hjemsted for fysiske personer med dobbeltdomicil
- Afsnit [C.F.8.1.1](#) om begreberne bopælsland og kildeland, som anvendes i overenskomsten.

Dokumentation

En person kan som nævnt godt være fuldt skattepligtig til - og dermed hjemmehørende i - flere lande på én gang. Dette kaldes dobbeltdomicil. Derfor indeholder modeloverenskomsten regler om, hvor personen er hjemmehørende i modeloverenskomstens forstand, når den pågældende har skattemæssigt hjemsted i flere lande.

OECD's modeloverenskomst ligger til grund for mange af de danske DBO'er og aftaler, som Danmark har indgået med andre lande.

Praksis viser, at der kan kræves dokumentation, når en person ønsker at gøre gældende, at der foreligger skattepligt efter lovgivningen i flere lande. Det er eksempelvis relevant i situationer med dobbeltdomicil, hvor personen ønsker at gøre gældende, at Danmark skal afstå fra at anvende princippet om beskatning af globalindkomsten dvs. at et andet land skal anses som bopælsland, mens Danmark skal have status af kildeland ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Eksempel 1

A var russisk gift og havde ophold i Danmark, Rusland og Letland. A blev under hensyn til omfanget af hans ophold i Danmark, hvorunder han varetog sine erhvervsmæssige interesser, og under hensyn til det oplyste om hans boligforhold anset for i perioden 1995-1997 at have haft bopæl i Danmark. A var derfor fuldt skattepligtig her i landet. A havde ikke godtgjort, at han havde været fuldt skattepligtig til Rusland.

Det blev tillagt vægt i sagen, at A ikke havde fremlagt materiale, der viste, at A havde selvangivet sin indkomst til Rusland som værende fuldt skattepligtig til dette land, eller at de russiske skattemyndigheder havde anset A for at være fuldt skattepligtig til Rusland. Der forelå derfor ikke et dobbeltbeskatningsproblem i sagen. Se [SKM2010.78.HR](#).

Eksempel 2

A blev efter rettens afgørelse anset for fuldt skattepligtig til Danmark fra den 1. maj 2002.

Vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg henviste retten til artikel 4, stk. 1, hvorefter enhver person, som i henhold i lovgivningen er skattepligtig i et af landene på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert kriterium, anses som hjemmehørende i Danmark eller Luxembourg.

Efter det oplyste lagde retten til grund, at A opsigde familiens hidtidige bolig i Luxembourg omkring sommerferien 2002. Det var ikke under sagen dokumenteret, at A efter dette tidspunkt havde bopæl i Luxembourg. På denne baggrund, og da det ikke var godtgjort, at han på andet grundlag var hjemmehørende i Luxembourg, kunne han ikke anses for at have skattemæssigt hjemsted i Luxembourg. Se [SKM2014.624.BR](#).

Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og COVID -19

Styresignalet [SKM2020.298.SKTST](#) præciserer, hvordan det globale udbrud af coronavirus (COVID-19) påvirker Danmarks fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til vurderingen af fast driftssted, ledelsens sæde, fysiske personers skattemæssige hjemsted og lønindkomst for fysiske personer, der arbejder i flere lande. Styresignalet er fortsat gældende, og kan ikke anses for ophævet i forbindelse med indarbejdelsen i Den juridiske vejledning.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2010.78.H R	Skatteyderen havde i 1990 meldt flytning til England. I 1991 etablerede han et selskab i Rusland, blev efterfølgende gift med sin russiske ægtefælle og flyttede ind i hustruens lejlighed i Moskva. I 1993 erhvervede hans selskab i Danmark en kombineret erhvervs- og beboelsesejendom. I 1995 overtog han sine forældres sommerhus i Danmark, og i 1996 købte han tillige et sommerhus i nærheden af det danske selskabs ejendom. Fra 1995-1997 opholdt han sig henholdsvis 176, 165 og 171 dage årligt i Danmark og 38, 28 og 51 dage årligt i Rusland. Skatteyderen kunne ikke godtgøre at være fuld skattepligtig til Rusland, hvorfor den dansk-russiske DBO ikke kunne finde anvendelse.	
Landsretsdomme		
TfS 1995.731 LR	Den dagældende DBO med USA indeholdt ingen bestemmelser vedrørende fastsættelse af skattemæssigt hjemsted. Efter praksis fortolkes DBO'en i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 4. Det blev i en konkret sag lagt til grund, at en person i en periode ville have fast bopæl til rådighed i både USA og Danmark. Da der var tale om et arbejdsophold i USA, og da A's nærmeste familie flytter med til USA, blev det lagt til grund at A' livsinteresser i den omhandlede periode ville være i USA. Der blev henset til, at personens ægtefælle og børn i langt den overvejende del af perioden ville opholde sig i USA.	
Skatterådet		
SKM2017.691. SR	En advokat fraflytter Danmark, og havde efter fraflytningen ikke længere rådighed over bolig i Danmark. Hermed ophørte advokatens skattepligt til Danmark. Det var uden betydning, at advokatvirksomheden endnu ikke var fuldt afviklet ved fraflytningen. Advokaten ville efter fraflytningen kun opholde sig kortvarigt her i landet og ville alene være begrænset skattepligtig her. Advokaten ville ikke have hjemsted i Danmark efter den dansk-y-landske DBO.	
SKM2006.212. SR	En person, der var bosiddende og hjemmehørende i Schweiz ville etablere et galleri i sit sommerhus i Danmark. Personens fulde danske skattepligt ville genindtræde, men personen ville stadig være skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz. Galleriet ville udgøre et fast driftssted efter artikel 5, som Danmark kan beskatte efter artikel 7 i overenskomsten. Dobbeltdomicil, hjemmehørende i den anden stat.	

Indhold

Dette afsnit handler om, i hvilket land den fysiske person skal anses for skattemæssigt hjemmehørende, hvis den pågældende på grund af sine tilhørsforhold er hjemmehørende i to (eller flere) lande.

Afsnittet indeholder:

- Dobeltdomicil
- Hjemmehørende efter modeloverenskomsten
- Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed og centrum for livsinteresser
- Regel nr. 2: Sædvanligt ophold
- Regel nr. 3: Statsborgerskab
- Regel nr. 4: Gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder
- Ingen bestemmelse i DBO'en om dobbeltdomicil

Dobeltdomicil

En fysisk person kan godt være fuldt skattepligtig til, og dermed hjemmehørende, i to (eller flere) lande på én gang. Dette kaldes dobbeltdomicil. Modeloverenskomsten er imidlertid opbygget sådan, at kun ét af landene kan være bopælsland i overenskomstens forstand. Det andet land skal være kildeland i overenskomstens forstand. Se afsnit [C.F.8.2.2.4.1.1](#).

Hjemmehørende efter modeloverenskomsten

Modeloverenskomsten indeholder regler, der skal gøre det muligt at afgøre, hvor en fysisk person med dobbeltdomicil skal anses for hjemmehørende i overenskomstens forstand. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2.

Dette stykke vedrører det tilfælde, hvor en fysisk person i henhold til bestemmelsen i stk. 1 er hjemmehørende i begge kontraherende stater.

For at løse denne konflikt skal der fastsættes særlige regler, som giver tilknytningen til den ene stat forrang frem for tilknytningen til den anden stat. Så vidt muligt skal forrangskriteriet være af en sådan beskaffenhed, at der ikke kan være tvivl om, at den pågældende person kun opfylder det i én stat, og det skal samtidig afspejle en sådan tilknytning, at det opleves som naturligt, at beskatningsretten tilfalder netop denne stat. Se punkt 9 og 10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Modeloverenskomstens regelsæt består af fire regler:

- Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed, og hvis der er fast bolig i begge lande, hvor den pågældende har stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (centrum for livsinteresser)
- Regel nr. 2: Sædvanligt ophold
- Regel nr. 3: Statsborgerskab
- Regel nr. 4: Gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder.

Reglerne anvendes sådan, at alle sager forsøges først afgjort efter regel nr. 1.

Hvis det ikke kan afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende ud fra fast bolig og centrum for livsinteresser (regel nr. 1), skal det vurderes, hvor den pågældende sædvanligvis opholder sig (regel nr. 2).

Kan det ikke ud fra dette afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende, træffes afgørelsen på baggrund af statsborgerskab (regel nr. 3).

Er den pågældende statsborger i begge eller ingen af de pågældende lande træffes afgørelsen efter gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder (regel nr. 4).

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om begreberne kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.3](#) (artikel 3) om kompetente myndigheder.

Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed og centrum for livsinteresser

En fysisk person med dobbeltdomicil anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har en fast bolig til rådighed. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, 1. led.

En fysisk person med dobbeltdomicil, der har en fast bolig til rådighed i begge lande, anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Dette kaldes også centrum for livsinteresser.

I den forbindelse er det nødvendigt at se på de faktiske forhold, herunder:

- hvor personen har sin familie (og øvrige sociale tilknytning)
- hvor personen har sin politiske, kulturelle tilknytning eller andre aktiviteter
- hvor personen har sit forretningssted, det sted hvorfra personen administrerer sine aktiviteter osv.

Omstændighederne skal bedømmes som et hele, hvori også personens egne handlinger indgår. Den omstændighed, at personen bibeholder sin bolig i det land, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og ejendele, kan sammen med andre elementer skabe en formodning for, at han har bevaret midtpunkt for sine livsinteresser i dette land.

Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, 2. led og punkt 15 i kommentaren til artikel 4.

Eksempel 1 vedrørende regel 1

En skatteyder, der emigrerede fra Danmark til Storbritannien blev anset for at have bevaret bopælsmulighed i Danmark, hvorfor den fulde skattepligt ansås for opretholdt. Skatteyderen havde efter udrejsen udelukkende erhvervsmæssige interesser i Danmark. Efter en samlet bedømmelse af skatteydernes tilknytning i begge lande blev denne efter den dansk/engelske DBO, artikel 4, stk. 2, litra a, anset for hjemmehørende her i landet, så beskatningsretten tilkom Danmark. Se TfS 1996, 51 HRD.

Eksempel 2 vedrørende regel 1

En person, der drev IT virksomhed, meldte i 1991 flytning til Belgien i forbindelse med indgåelse af en tidsbegrænset kontrakt med Kommissionen. Han boede frem til sommeren 1993 i to forskellige lejligheder i Belgien og derefter hos en ven og på et pensionat. Personens ægtefælle og parrets mindreårige barn blev boende i Danmark, men opholdt sig i Belgien i en periode på ca. et år fra 1992-1993, umiddelbart efter, at personen havde fået en blodprop i hjertet, og derefter var sygemeldt i en periode. IT-virksomheden blev fortsat drevet fra bopælen i Danmark, og indtægterne herfra oversteg gennem hele perioden indtægterne fra Kommissionen. Personen blev anset for at have de stærkeste personlige og økonomiske interesser i Danmark og var efter DBO'ens artikel 4, stk. 2, hjemmehørende i Danmark i den pågældende periode. Se [SKM2007.501.HR](#).

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og USA, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande, han havde skattemæssigt hjemsted. Spørger havde fortsat sin primære bolig i USA. I USA havde han ligeledes sin virksomhed, H1 Koncernen. Han udførte også langt det meste af sit arbejde fysisk i USA. Alle hans indtægter kom fra USA. Endvidere opholdt han sig mere i USA end i Danmark. Under normale omstændigheder boede hustruen og de to børn med ham i boligen i USA.

I Danmark havde spørger pt. sin hustru og to børn, og børnene gik i dansk skole. Familien boede i en lejet ejendom. Lejemålet var tidsbegrænset og kunne opsiges efter 9 måneder. Spørger arbejdede kun i mindre omfang i Danmark.

Skatterådet lagde vægt på, at opholdet i Danmark var midlertidigt og ikke forventedes at vare mere end et år. Efter det tidsbegrænsede ophold i Danmark ville hele familien vende tilbage til USA til deres sædvanlige bolig, som stod klar til dem. Endvidere ville børnene vende tilbage til deres skole i USA, hvor de fortsat var indskrevet. Det var oplyst, at det tidsbegrænsede ophold i Danmark alene var begrundet i at give spørgers familie bedre omstændigheder i forhold til Covid19-situationen, end hvis de var blevet i USA.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsatte, at det midlertidige ophold her i landet ikke varede mere end 1 år.

Derfor fandt Skatterådet ud fra en samlet konkret vurdering, at spørger havde de stærkeste økonomiske og personlige interesser i USA, og at han derfor havde midtpunktet for sine livsinteresser der.

Skatterådet fandt dermed, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, jf. artikel 4, stk. 2, litra a). Se [SKM2021.96.SR](#).

Modeloverenskomstens boligbegreb

Enhver form for bolig kan tages i betragtning (hus eller lejlighed, som tilhører eller er lejet af den fysiske person, lejet møbleret værelse). Men boligens varige karakter er væsentlig. Dette betyder, at personen skal have arrangeret det således, at boligen er til vedkommendes rådighed kontinuerligt til enhver tid, og ikke lejlighedsvis med henblik på et ophold, som efter årsagen til det i sagens natur er af kort varighed (ferierejse, forretningsrejse, uddannelsesrejse, deltagelse i kursus på en skole osv.). Se punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Modeloverenskomsten lægger dermed vægt på boligens varige karakter og om boligen er tiltænkt at være til rådighed kontinuerligt eller kun lejlighedsvis fx på grund af ferie.

Det fremgår også af punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4 som et eksempel, at et hus, som ejes af en fysisk person, ikke kan anses for at være til rådighed for den fysiske person, når huset er udlejet og reelt overdraget til en udenforstående part, således at den fysiske person ikke længere er i besiddelse af eller har mulighed for at bebo huset.

Efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1, er bopælen som udgangspunkt bevaret.

Se også afsnit [C.F.1.2.1](#) om hvornår der er bopæl i Danmark.

I [SKM2023.424.SR](#) kunne Skatterådet bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Vietnam. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Vietnam skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Vietnam var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode. Skatterådet bemærkede i den forbindelse, at rådighedsbegrebet i OECD's modeloverenskomst ikke er knyttet op på et krav om, at lejemålet skal være uopsigeligt fra udlejers side i en periode på minimum 3 år, som det er tilfældet med rådighedsbegrebet efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. "Rådigheden" over en bolig kan således i relation til en

dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for at være afskåret, selvom boligen udlejes i mindre end 3 år.

I [SKM2024.19.SR](#) ejede spørger og hans ægtefælle hver 45 % af et selskab, hvor spørger sad i direktionen og hans ægtefælle var administrerende direktør. Spørger rejste til Indonesien med sin familie i 11 måneder for at udvide selskabets marked som forhandler af produkter fra et andet selskab. De ældste børn skulle under opholdet gå på skole i Indonesien. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtig til Danmark, imens han var i Indonesien, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år. Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indonesien. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Indonesien skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Indonesien var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.

Bemærk

Der kan også være uenighed mellem landene ved anvendelse af de ovenfor nævnte regler, fx med hensyn til,

- om der er bolig til rådighed, eller
- hvor centrum for personens livsinteresser er.

Sådan uenighed kan også søges løst ved indgåelse af en gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder. Landene er dog ikke forpligtet til at finde en løsning. Se modeloverenskomstens artikel 25, stk. 2, og afsnit [C.F.8.2.2.25](#).

Se også

[SKM2006.41.SR](#), [SKM2016.496.SR](#), [SKM2018.564.SR](#), [SKM2019.64.SR](#), [SKM2019.79.SR](#), [SKM2019.290.SR](#), [SKM2019.454.SR](#), [SKM2019.603.LSR](#), [SKM2020.19.SR](#), [SKM2020.176.SR](#), [SKM2020.246.SR](#), [SKM2020.247.SR](#), [SKM2021.51.LSR](#), [SKM2021.67.SR](#), [SKM2021.158.SR](#) og [SKM2021.647.SR](#) om situationer, hvor det skattemæssige hjemsted ikke kunne afgøres baseret på regel 1.

Regel nr. 2: Sædvanligt ophold

Hvis det ikke kan afgøres, i hvilket af de to lande personen har centrum for sine livsinteresser, anses han eller hun i overenskomstens forstand kun for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun sædvanligvis opholder sig. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b.

Bemærk

Denne regel gælder, hvis

- personen har en fast bolig til rådighed i begge lande, eller
- personen ikke har en fast bolig til rådighed i nogen af landene
- og det ikke kan afgøres, hvor personen har centrum for livsinteresser.

I den situation, hvor den fysiske person har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, fremtræder det faktum, at vedkommende sædvanligvis har ophold i den ene stat frem for i den anden, som den omstændighed, der - når der er tvivl om, hvor den fysiske person har centrum for sine livsinteresser - tipper vægtskålen til fordel for den stat, hvor vedkommende opholder sig hyppigst. I denne henseende må der tages hensyn til den fysiske persons ophold ikke alene i den faste bolig i den pågældende stat, men også alle andre steder i den samme stat. Se punkt 17 i kommentaren til artikel 4.

Længden af den periode der skal vurderes for at fastslå, hvor personen sædvanligvis opholder sig er ikke angivet i reglen. Vurderingen må dække en tilstrækkelig lang periode til, at det er muligt at

bedømme opholdenes frekvens, varighed og regelmæssighed som del af personens fastlagte livsvaner, dvs. ophold der ikke blot er forbigående. Se punkt 19 og 19.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Eksempel 1 vedrørende regel 2

Hvis det ikke efter regel nr. 1 kan afgøres, hvor den pågældende skal anses for at høre hjemme i forhold til DBO'en, er det relevant at optælle opholds dage over en længere periode, eventuelt antal overnatninger i de relevante lande. Hvis det ud fra dette opholdsmønster kan udledes, at den pågældende overvejende har ophold i det ene land, anses denne for hjemmehørende i det pågældende land. Se [SKM2007.135.ØLR.](#)

Eksempel 2 vedrørende regel 2

En person boede i Storbritannien, men arbejdede i Danmark som direktør. Han ville leje en lejlighed i Danmark og ville i den forbindelse blive fuldt skattepligtig her til landet. Familien ville fortsat bo i boligen i Storbritannien, og personen ville opholde sig i Storbritannien det meste af tiden. Personen havde efter det oplyste alene sit hus i Storbritannien, men ingen indtægtsgivende aktivitet herfra.

Personens personlige interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Storbritannien. De økonomiske interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, hvor han er ansat som direktør. Lønnen for varetagelse af dette arbejde udgjorde personens primære indtægt.

Skatterådet fandt derfor, at det ikke kunne afgøres, i hvilken af staterne personen havde midtpunkt for sine livsinteresser. Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at personen under de beskrevne vilkår fortsat ville blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser. Personen skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold, hvilket var Storbritannien. Se [SKM2018.564.SR.](#)

Eksempel 3 vedrørende regel 2

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande, han havde skattemæssigt hjemsted. Spørgers hustru og voksne børn boede i Danmark. Når spørger var i Danmark, boede han sammen med hustruen i hendes hus, hvor han tilbragte det meste af sin fritid. Han brugte det meste af sin fritid på pasning af huset og familie. Familielivet var hovedsageligt i Danmark. I Tyskland havde spørger en lejlighed på 42 m². Spørger arbejdede mange timer for selskabet H1 GmbH.

Skatterådet fandt, at spørgers personlige interesser talte for, at han skulle anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Danmark, hvor hans hustru og voksne børn boede, hvor han selv opholdt sig i det meste af sin fritid, og hvor hans familieliv hovedsageligt var.

Spørger havde ingen nævneværdige indkomster fra kilder i Danmark. Spørgers indkomst og formue var helt og holdent knyttet til selskabet H1 GmbH, som han ejede (50 %) og var direktør for. Skatterådet fandt, at spørgers økonomiske interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Tyskland, da spørgers indtægter kom fra Tyskland, hvor driften af virksomheden H1 GmbH foregik. Spørger havde pt. ikke indtægter fra Danmark.

Spørgeren havde således sine væsentligste personlige forbindelser til Danmark, og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Tyskland. Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Skatterådet fandt, at spørger måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, jf. artikel 4, stk. 2, litra b), i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet spørger sædvanligvis opholdt sig i Danmark. Se [SKM2021.158.SR.](#)

Eksempel 4 vedrørende regel 2

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og X-land, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted. Med hensyn til de økonomiske interesser i X-land var det oplyst, at spørger har sine erhvervsmæssige aktiviteter i X-land, hvor han var involveret i en kapitalfond. Spørger fik alle sine indtægter fra X-land, bortset fra et vederlag i Danmark.

Spørger ville dog også udføre arbejde i forbindelse med kapitalfonden i X-land, når han var i Danmark. Det arbejde, der skulle udføres i Danmark, ville således næsten udelukkende vedrøre virksomheder med base uden for Danmark.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger havde de største økonomiske interesser i X-land.

Med hensyn til spørgers personlige interesser i X-land var det oplyst, at spørger bevarede sin base i X-land. Han ville opretholde sin hidtidige bolig, som han opholdt sig i de fleste af årets dage. Desuden ville han opholde sig der sammen med sin nærmeste familie. Spørger havde tilbragt hovedparten af voksenlivet uden for Danmark og havde boet x år i X-land.

Med hensyn til spørgers personlige interesser i Danmark var det oplyst, at spørgers formål med at erhverve en bolig i Danmark var at være i nærheden af sin datter, som havde ønsket at gå i skole i Danmark. Dette forventedes at være et midlertidigt arrangement, men det var ikke muligt at sige med sikkerhed. Efter at have erhvervet bolig i Danmark forventede spørger at opholde sig op til 150 dage årligt her.

Skatterådet fandt, at spørger havde væsentlige personlige interesser både i X-land og i Danmark. Skatterådet fandt ikke, at det med tilstrækkelig sikkerhed kunne fastslås, at de personlige interesser var stærkere i det ene land fremfor det andet.

Skatterådet fandt, at anvendelsen af kriteriet "midtpunkt for livsinteresser" indebærer, at både de væsentligste økonomiske interesser og de væsentligste personlige interesser med tilstrækkelig sikkerhed skal føre til, at der er midtpunkt for livsinteresser i det ene land frem for det andet.

Da spørger havde sine økonomiske interesser i X-land og har væsentlige personlige interesser både i X-land og i Danmark, fandt Skatterådet ud fra en samlet vurdering, at det ikke med tilstrækkelig sikkerhed kunne fastslås, i hvilket af de to lande spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Skatterådet fandt, at spørger havde sædvanligt ophold i X-land, hvilket indebar, at han havde skattemæssigt hjemsted der. Se [SKM2021.296.SR](#).

Se også

Se også [SKM2006.41.SR](#), [SKM2016.496.SR](#), [SKM2018.564.SR](#), [SKM2019.64.SR](#), [SKM2019.79.SR](#), [SKM2019.290.SR](#), [SKM2019.603.LSR](#), [SKM2020.19.SR](#), [SKM2020.176.SR](#), [SKM2021.51.LSR](#), [SKM2021.67.SR](#), [SKM2021.158.SR](#) og [SKM2021.647.SR](#) om anvendelse af reglen om sædvanligt ophold.

Bemærk

Når det skal vurderes, om en person har sit sædvanlige ophold i én eller begge stater, er den relevante periode ikke altid den periode, hvor der er dobbeltdomicil, specielt ikke i tilfælde hvor perioden med dobbeltdomicil er meget kort. Se punkt 19.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Regel nr. 3: Statsborgerskab

Hvis personen sædvanligvis opholder sig i begge lande, anses den pågældende i modeloverenskomstens forstand for at være hjemmehørende i det land, hvor han eller hun er statsborger. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra c.

Se også

Se også [SKM2019.454.SR](#), [SKM2020.246.SR](#), [SKM2020.247.SR](#) og [SKM2020.480.SR](#) om anvendelse af reglen om statsborgerskab.

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3.1.6](#) (artikel 3) om begrebet statsborger.

Regel nr. 4: gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder

Hvis

- personen er statsborger i begge lande, eller
- personen ikke er statsborger i noget af landene,
- og ingen af de 3 forudgående regler har ført til et resultat,

afgøres spørgsmålet, om hvor den pågældende skal anses for hjemmehørende ved gensidig forhandling mellem de to landes kompetente myndigheder. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra d, og modeloverenskomstens artikel 25, stk. 1 og 2.

Se også

- Punkt 9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25
- Afsnit [C.F.8.2.2.25](#) (artikel 25) om fremgangsmåden ved gensidig forhandling.

Ingen bestemmelse om dobbeltdomicil i DBO'en

Hvis en DBO ikke indeholder en bestemmelse, der svarer til modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, anvender Danmark alligevel principperne fra modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2.

Eksempel

Den tidligere DBO med USA indeholdt ingen bestemmelser vedrørende fastsættelse af skattemæssigt hjemsted. Efter praksis fortolkes DBO'en i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 4. Det blev i en konkret sag lagt til grund at en person i en periode ville have fast bopæl til rådighed i både USA og Danmark. Da der var tale om et arbejdsophold i USA, og da A's nærmeste familie flytter med til USA, blev det lagt til grund at A's livsinteresser i den omhandlede periode ville være i USA. Der blev henset til, at personens ægtefælle og børn i langt den overvejende del af perioden ville opholde sig i USA. Se TfS 1995, 731 LR.

Selvom en DBO ikke indeholder en bestemmelse om skattemæssigt hjemsted, kan spørgsmålet således afgøres efter principperne i modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, hvor en gensidig forhandling mellem de kompetente myndigheder som udgangspunkt kan undgås.

Se også TfS 2000, 168 LSR.

Bemærk

Alle DBO'er er bygget op så

- det ene land anses for bopælsland og
- det andet for kildeland.

Det gælder også DBO'er, der mangler en bestemmelse om, hvordan man fastlægger bopæls- og kildeland, når en person har dobbeltdomicil. Se afsnit [C.F.8.1.1](#) om begreberne kilde- og bopælsland, afsnit [C.F.8.2.2.3.1.2](#) om kompetente myndigheder og afsnit [C.F.8.2.2.4.1.1](#) om dobbeltdomicil.

Fysiske personer som er i en dobbeltdomicilsituation, og som under coronasituationen ekstraordinært og midlertidigt opholder sig i et land vil efter Skattestyrelsens opfattelse sandsynligvis ikke blive skattemæssigt hjemmehørende i dette land. Det skyldes, at personen både

skal have etableret sig i landet ifølge artikel 4, stk. 1, og skal have den tætteste tilknytning til dette land ifølge en regel i den trinvis prioriteringsrækkefølge i artikel 4, stk. 2.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentar
Højesteretsdomme		
<u>SKM2007.501.HR</u>	Skatteyder drev it-virksomhed i Danmark og meldte i 1991 flytning til Belgien i forbindelse med en tidsbegrænset kontrakt (ca. 2 år) med Kommissionen. Konen og sønnen boede i Danmark, men opholdt sig ca. 1 år i Belgien, umiddelbart efter, at skatteyderen havde fået blodprop i hjertet. It-virksomheden blev fortsat drevet fra Danmark og indtægterne fra it-virksomheden oversteg gennem hele perioden indtægterne fra kommissionen. Højesteret fastslog, at skatteyderen havde den stærkeste personlige og økonomiske forbindelse til Danmark. Centrum for livsinteresser.	
<u>SKM2005.79.HR</u>	Skatteyder flyttede fra Danmark til Tyskland i 1992. I 1994 flyttede han tilbage til Danmark, hvor han også blev gift. Ægtefællen havde i 1993 erhvervet en ejendom hvor skatteyderens kommanditselskab havde virksomhedsadresse. Han havde i 1994 bolig til rådighed i både Tyskland og England. Landsretten anså skatteyderen for at have erhvervet skattemæssig bopæl her i landet i 1993 og at han havde taget ophold her i landet fra det tidspunkt. Højesteret fandt herefter at tilknytningen til Danmark, var større end tilknytningen til Tyskland og England, hvorfor de anså ham for hjemmehørende her. Centrum for livsinteresser.	
<u>SKM2004.257.HR</u>	Skatteyderen meldte i 1986 flytning til Tyskland. Skatteyderen kunne ikke godtgøre at han havde opgivet bolig i Danmark. Skatteyderen beholdt sit arbejde i Danmark. Overfor politiet har skatteyderen erklæret, at han havde bevaret sin bopæl i Danmark og afgav nærmere forklaring om sin tilknytning til Danmark. På den baggrund ansås skatteyderen for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark.	
<u>SKM2001.388.HR</u>	Skatteyder fraflyttede sin ejerlejlighed i København og var fra samme dato bosat i Spanien. Hun solgte sin ejerlejlighed og en anden lejlighed til at anpartsselskab hvor hun var direktør. Samme år købte hun et sommerhus i Græsted. Landsretten anså det ikke for godtgjort at hun havde opgivet sin bopæl i Danmark, og hun var derfor skattepligtig til Danmark. Højesteret anså hende også for hjemmehørende i	

	Danmark.	
<u>SKM2001.483.HR</u>	Skatteyderen meldte i 1980 flytning til Spanien, men opgav ikke sin bopæl i Danmark. Han havde også bopæl i Spanien. Skatteyderen havde erhvervsaktiviteter i både Spanien og Danmark, men med større omfang i Danmark. Han opholdt sig ca. halvdelen af året i Spanien og den anden halvdel i Danmark. Han havde ikke familie i Spanien. På denne baggrund anså højesteret ham for at være hjemmehørende i Danmark. Centrum for livsinteresser.	
TfS 1996, 51 HRD	En skatteyder, der emigrerede fra Danmark til Storbritannien blev anset for at have bevaret bopælsmulighed i Danmark, hvorfor skattepligten ansås for opretholdt. Skatteyderen havde efter udrejsen udelukkende erhvervsmæssige interesser i Danmark. Efter en samlet bedømmelse af skatteydere tilknytning i begge lande blev denne efter den dansk/engelske DBO artikel 4, stk. 2, litra a) anset for hjemmehørende her i landet, således at beskatningsretten tilkom Danmark. Centrum for livsinteresser.	
Landsretsdomme		
<u>SKM2023.547.ØLR</u>	Sagen angik, om sagsøgeren, som i de omhandlede indkomstår var dobbeltdomicileret med bopæl i Danmark og i Y1-land, var berettiget til befordringskrav efter LL § 9 C for rejser mellem sin bopæl i Y1-land og sin arbejdsplads i Danmark i indkomstårene 2017-2019. Landsretten fandt ud fra en samlet vurdering af forholdene, at sagsøgerens sædvanlige bopæl i de omhandlede indkomstår var hans bopæl i Danmark. Landsretten bemærkede, at sagsøgerens økonomiske og erhvervsmæssige interesser i de relevante år var i Danmark, hvor han havde haft arbejde siden 2014 ved samme arbejdsgiver i en stilling, der siden 2015 havde været tidsbegrænset, ligesom han var tilmeldt A-kasse i Danmark. Landsretten henviste videre til, at sagsøgeren siden 2014 havde haft samme bolig og været tilmeldt folkeregisteret på samme adresse i Danmark, ligesom han efter det oplyste opholdt sig mest i Danmark. Endvidere anførte landsretten, at sagsøgerens tilknytning til Y1-land og boligen i Y1-land i de omhandlede indkomstår efter bevisførelsen i vidt omfang fremstod udokumenteret.	Tidligere instans: <u>SKM2021.51.LSR.</u> Spørgsmålet om skattemæssigt hjemsted blev ikke indbragt til Østre Landsret.

<u>SKM2022.35.ØLR</u>	Artikel 4. En skatteyder havde ikke godtgjort, at han i 2009 opgav sin danske bopæl, således at skattepligten i Danmark for dele af indkomståret 2009 og indkomståret 2010 var ophørt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Skatteyderen havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser i Danmark. Beskatningsretten tilkom derfor Danmark, jf. artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.	Tidligere instans <u>SKM2019.118.BR.</u>
<u>SKM2018.66.VLR</u>	Sagen handlede om, hvorvidt et ægtepar havde opgivet bopælen i Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Sagen handlede endvidere om, hvorvidt manden havde skattemæssigt domicil i Danmark eller Spanien i 2008 efter den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Ægteparret, som registrerede sig som bosiddende i Spanien fra 2008, havde solgt deres helårshus i Danmark, men ejede efter den registrerede fraflytning fortsat et sommerhus i Danmark. I årene 2008-2010 opholdt ægteparret sig i betydeligt omfang i Danmark og havde tillige bil til rådighed i Danmark. Manden havde selvangivet indkomst i Spanien. Under henvisning til en samlet bedømmelse af omfanget af ægteparrets ophold i Danmark, hvorunder manden også måtte antages at have varetaget betydelige erhvervsmæssige og økonomiske interesser, ægteparrets boligforhold og familiemæssige tilknytning til Danmark, fandt landsretten det ikke godtgjort, at ægteparret havde opgivet deres skattemæssige bopæl i Danmark. For så vidt angår boligforholdene lagde landsretten bl.a. vægt på, at ægteparrets sommerhus i årene 2008-2010 fik en tilbygning, således at sommerhusets samlede areal kom til at udgøre 129 m², ligesom den oprindelige del af sommerhuset blev gennemgribende renoveret. Ifølge mandens forklaring var hensigten med ombygningen bl.a. at skabe bedre plads til at få besøg af børnebørn. Det samlede ombygningsarbejde udgjorde ifølge ægteparret 1,2 mio. kr. I relation til mandens erhvervsmæssige og økonomiske interesser bemærkede landsretten, at manden efter fraflytningen til Spanien fortsatte med at eje store dele af den koncern, som han selv var medstifter af, og som havde mere end 150 ansatte. Ifølge beholdningsoversigt udgjorde værdien af aktierne i koncernens selskaber pr. 30 maj 2008 mere end 20 mio. kr. Manden var derudover i årene 2008-2010 registreret med direktørposter henholdsvis bestyrelsesposter inden for koncernens selskaber, ligesom han deltog i bestyrelsesmøder under sine ophold i	Stadfæster <u>SKM2017.10</u>

	Danmark og desuden i mindre omfang ydede rådgivning. Det arbejde, som manden udførte fra Spanien for koncernens grønlandske selskaber, svarede til det arbejde, han tidligere havde udført fra Danmark. Landsretten tiltrådte afslutningsvist byrettens begrundelse for, at manden i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med Spanien ikke havde skattemæssigt domicil i Spanien i 2008. Landsretten stadfæstede på denne baggrund byrettens dom.	
<u>SKM2017.357.ØLR</u>	Et ægtepar havde i januar 2003 meldt flytning til Schweiz. På tidspunktet for fraflytningen havde ægteparret et sommerhus i Danmark. Endvidere havde de i januar 2002 erhvervet en projektlejlighed i Danmark, som var indflytningsklar i marts 2003. Efter en samlet vurdering fandt retten, at ægteparret ikke i indkomstårene 2003 - 2007 havde opgivet deres skattemæssige bopæl i Danmark. Der blev lagt vægt på, at ægteparret, få måneder efter de havde meldt adresse til Schweiz, faktisk rådede over lejligheden i Danmark. Samtidig var sommerhuset egnet til helårsbenyttelse, og var ligeledes blevet anvendt på denne måde. Det blev tillagt betydning, at ægteparret allerede i december 2004 erhvervede en større villa i Danmark, som ved den senere flytning til Danmark i 2007 blev deres hjem, og at den ene af ægtefællerne havde erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark, ligesom ægteparret også havde børn og børnebørn i Danmark. Ægtefællerne blev anset for fuldt skattepligtige i de pågældende år, ligesom de blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter den dansk-schweiziske DBO artikel 4, stk. 2, litra a.	Tidligere instans <u>SKM2016.212.BR.</u> Dommen blev anket, jf. <u>SKM2018.520.HR.</u>, men k vedrørende ekstraordinær genoptagelse. Spørgsmålet skattemæssigt hjemsted var omfattet af anken.
<u>SKM2015.576.ØLR</u>	Efter en samlet vurdering af skatteyderens tilknytning til henholdsvis Danmark og Tyskland fandt landsretten, at A ikke havde godtgjort, at han havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, a), i DBO'en mellem Danmark og Tyskland. Beskatningsretten tilkom derfor Danmark, jr. artikel 15. Sagen omhandlede desuden spørgsmålet om anvendelsen af <u>LL § 33 A</u>, stk. 1, 2. punktum.	
<u>SKM2008.432.ØLR</u>	Skatteyder, der var ansat som lastbilchauffør havde i 1999 og 2000 arbejdet for en dansk arbejdsgiver og havde haft adresse hos sine forældre indtil marts 1999, hvor han meldte flytning til England. Først 3 måneder efter flyttede han reelt til England. Han havde reelt	

	flere mulige opholdsdage i Danmark end i England efter flytningen. Landsretten fandt at han havde den stærkeste personlige og økonomiske tilknytning til Danmark. Centrum for livsinteresser	
<u>SKM2007.135.ØLR</u>	Læge bosat i Sverige, blev fuldt skattepligtig til Danmark, da han fik arbejde og rådighed over bolig her i landet. Skatteyderen var derfor fuldt skattepligtig i både Sverige og Danmark. Centrum for livsinteresser er dermed afgørende for hvor han anses for hjemmehørende. Skatteyderen havde både stærke økonomiske og personlige forbindelser til Sverige og Danmark. Skatteyderen oppebar størstedelen af sin indkomst i Danmark, idet han havde en fuldtidsstilling i de to år, han havde sommerhus i Danmark og i hele 1997 og 1998 delte bolig med sin elskerinde i Danmark. Det antages på den baggrund at skatteyderen i de to år sædvanligvis har opholdt sig i Danmark. Sædvanligt ophold.	
Byretsdomme		
<u>SKM2024.295.BR</u>	De tre sager, der blev sambehandlet, angik bl.a., om sagsøgeren i indkomstårene 2014-18 var fuldt skattepligtig til Danmark, herunder om sagsøgeren var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark eller i Y1-land efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Sagsøgeren havde gjort gældende, at hans bopæl i Danmark var ophørt ved fraflytningen fra Danmark den 30. april 2014. Sagsøgeren havde i de omhandlede indkomstår en ægtefælle, der fortsat boede i Danmark. Parterne blev først separeret efter de omhandlede indkomstår. Retten fandt efter en samlet vurdering, at sagsøgeren ikke havde godtgjort at have ophævet samlivet med sin daværende ægtefælle, sådan at sagsøgeren havde opgivet sin bopæl i Danmark ved fraflytningen fra Danmark. Sagsøgeren måtte derfor anses for at have haft bopæl i Danmark fra den 30. april 2014 til 31. december 2018. I forhold til spørgsmålet om dobbeltdomicil fandt retten ikke, at sagsøgeren for perioden 30. april 2014 til 4. oktober 2016 havde bolig til rådighed i Y1-land. For perioden 4. oktober 2016 til 31. december 2018 fandt retten, at sagsøgeren måtte anses for at være dobbeltdomicileret i Danmark og Y1-land efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Efter en samlet vurdering fandt retten det ikke godtgjort, at sagsøgerens centrum for livsinteresser havde flyttet sig fra Danmark til Y1-land, hvorfor Danmark havde beskatningsretten i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 4, stk. 1,	

<u>SKM2022.515.BR</u>	litra a. Sagen angik, om en skatteyder var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i indkomstårene 2006-2009, og om der var grundlag for skønsmæssigt at forhøje skatteyderens indkomst i disse indkomstår. Det var ubestridt, at skatteyderen, der var litauisk statsborger, var fuldt skattepligtig i både Danmark og Litauen, og at skatteyder havde bolig til rådighed i begge lande. Spørgsmålet var derfor, hvilket land beskatningsretten tilkom efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Retten fandt, at skatteyderen efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser i Danmark, og beskatningsretten tilkom derfor Danmark. Retten fandt desuden ikke, at skatteyderen havde godtgjort, at den skønsmæssige ansættelse var udøvet på et forkert grundlag eller var åbenbart urimeligt, og skønnet kunne derfor ikke tilsidesættes. Skatteministeriet blev herefter frifundet.	
<u>SKM2021.544.BR</u>	Sagsøgeren havde bopæl og var fuld skattepligtig i både Danmark og Tyskland. Sagen angik, om sagsøgeren var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark eller Tyskland, hvilket afhang af, med hvilken stat han havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser). Retten lagde blandt andet vægt på, at sagsøgeren og hans kone tog bopæl i Danmark, hvor de i fællesskab erhvervede en ejendom, og at hans kone og børn forblev i Danmark, da han fik arbejde i Tyskland i 1999 og igen fra 2009 og fremefter. Sagsøgeren lejede bolig i Tyskland, og han oppebar hele sin lønindkomst fra Tyskland, men overførte større beløb til ægtefællernes fælles konto i Danmark. Retten lagde endvidere vægt på, at sagsøgeren tilbragte næsten alle weekender og fridage i Danmark, og at sagsøgeren ikke havde godtgjort, at han havde andre væsentlige personlige interesser i Tyskland ud over nogle sociale relationer i tilknytning til hans arbejdsliv. Efter en samlet bedømmelse af sagsøgerens tilknytning til henholdsvis Danmark og Tyskland fandt retten, at sagsøgeren var hjemmehørende i Danmark. Skatteministeriets påstand om frifindelse er herefter taget til følge.	

<u>SKM2008.906.BR</u>	En mand, der i 2000 flyttede fra Danmark og lejede en bolig i Tyskland, blev anset for fuld skattepligtig i årene 2000, 2001 og 2002, på hvilket tidspunkt han igen flyttede til Danmark. Der blev lagt vægt på, at manden ejede et sommerhus i Danmark, at mandens eneste erhvervsindtægt stammede fra et dansk selskab, hvori han var hovedaktionær, at manden i en periode opretholdt forholdet til sin datters mor, der havde bopæl i Danmark, hvor mandens selskab også havde forretningslokaler, og at manden fortsat opholdt sig i betydeligt omfang i Danmark. Beskatningsretten tilkom Danmark efter den dansk/tyske DBO, artikel 4, stk. 2, litra a.	
<u>SKM2007.710.BR</u>	En skatteyder meldte flytning til Tyskland og havde erhvervet en møbleret lejlighed i Tyskland. Samtidig rådede skatteyderen over sommerhus i Danmark, som tidligere havde været benyttet som helårsbolig for skatteyderens søn. Skatteyderens mindreårige datter blev boende i skatteyderens helårsbolig. Byretten fandt at skatteyderen ikke havde opgivet sin bopæl i Danmark, ligesom de fandt at skatteyderen havde midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark.	
Landsskatteretten		
► <u>SKM2024.400.LSR</u> ◀	► Sagen angik, om klageren i indkomstårene 2017-2019 var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark eller i Polen efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, herunder om klageren i disse indkomstår kunne anvende reglerne for grænsegængere og derved få overført sin ægtefælles uudnyttede personfradrag. Derudover angik sagen, om klageren for de samme indkomstår var berettiget til fradrag for befordring mellem arbejdspladsen i Danmark og boligen i Polen efter LL § 9 C, herunder hvor klageren havde sædvanlig bopæl. Landsskatteretten fandt, at klageren som udgangspunkt var skattepligtig til Danmark, ligesom det blev lagt til grund, at klageren var skattepligtig til Polen. Da klageren havde bolig til rådighed i både Danmark og Polen, skulle klageren anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a. Idet klageren havde økonomiske interesser i Danmark og personlige interesser i Polen, skulle klageren herefter anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor klageren sædvanligvis havde ophold, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b. Ud fra det i sagen fremlagte havde klageren opholdt sig mere i Polen end i Danmark	

	i de omhandlede indkomstår, hvorved retten fandt, at klageren var hjemmehørende i Polen. I relation til befodringsfradrag efter LL § 9 C fandt retten, at klagerens sædvanlige bopæl i de omhandlede indkomstår var i Polen. Herved lagde retten bl.a. vægt på, at klageren havde opholdt sig væsentligt mere i Polen end i Danmark, ligesom klagerens familiemæssige og personlige forhold i Polen fremstod veldokumenterede. Desuden lagde retten vægt på, at klagerens boligforhold i Danmark og Polen adskilte sig fra hinanden, idet klageren delte en lejlighed i Danmark med andre, mens klageren ejede den ejendom i Polen, som klageren boede i sammen med sin familie. Retten hjemviste den beløbsmæssige opgørelse af befodringsfradraget til Skattestyrelsen, da Skattestyrelsen som førsteinstans ikke tidligere havde forholdt sig til denne del. ◀	
<u>SKM2024.153.LSR</u>	Klageren havde fast bolig til rådighed i både Danmark og Polen. Da klageren havde haft stærke økonomiske interesser i Danmark og stærke personlige interesser i Polen, kunne det ikke herudfra afgøres, i hvilken stat han efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten skulle anses for at have været hjemmehørende. Ligeledes kunne det ikke afgøres ud fra sædvanligt ophold. Landsskatteretten anså herefter klageren for at have været skattemæssigt hjemmehørende i Polen, hvor han var statsborger.	
<u>SKM2023.199.LSR</u>	Klageren var fuldt skattepligtig til og havde bolig i både Danmark og Polen. Han havde økonomiske interesser i Danmark og personlige interesser i Polen, og det kunne derfor ikke afgøres, i hvilken stat han havde midtpunkt for sine livsinteresser. Endvidere havde han haft ophold i både Polen og Danmark. I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen anså Landsskatteretten ham herefter for at være skattemæssigt hjemmehørende i Polen, hvor han var statsborger. Han kunne derfor beskattes efter grænsegængerreglerne i KSL §§ 5 A-D. I relation til befodringsfradrag til arbejdspladsen i Danmark fandt retten, at klagerens sædvanlige bopæl var i Danmark. Retten bemærkede, at spørgsmålet om, hvor han var skattemæssigt hjemmehørende, afgøres efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen, mens spørgsmålet om sædvanlig bopæl i forhold til ret til befodringsfradrag afgøres efter LL § 9 C. Der er således tale om to forskellige regelsæt, hvor der foretages to selvstændige vurderinger. Retten fandt derfor, at der ikke er noget til hinder for, at en skatteyder kan være skattemæssigt hjemmehørende efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten i ét land og have sædvanlig bopæl i forhold til	Afgørelsen er indbragt for domstolene, men kun for så vidt angår spørgsmålet om retten til befodringsfradrag. ▶ Se <u>SKM2024.454.BR</u>. ◀

	befordringsfradrag efter LL § 9 C i et andet land.	
<u>SKM2022.520.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at en skatteydere sædvanlige bopæl var i Danmark. Hans personlige interesser var i Polen, og hans økonomiske interesser var i Danmark, og han havde bolig til rådighed i begge lande. Retten lagde herefter vægt på, at han opholdt sig mest i Danmark, hvorfor han ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten måtte anses for hjemmehørende i Danmark. Skatteyderen var derfor ikke berettiget til befordringsfradrag efter LL § 9 C for kørsel mellem Polen og Danmark.	
<u>SKM2021.51.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at en skatteyder var hjemmehørende i Danmark. Hans personlige interesser var i Polen, og hans økonomiske interesser var i Danmark, og han havde bolig til rådighed i begge lande. Retten lagde herefter vægt på, at han opholdt sig mest i Danmark, hvorfor han ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten måtte anses for hjemmehørende i Danmark. Skatteyderen var derfor ikke berettiget til befordringsfradrag, da den sædvanlige bopæl var i Danmark.	Se <u>SKM2023.547.ØLR</u> dog kun omhandler befordringsfradrag. Spørgsmål om skattemæssigt hjemsted ikke indbragt for Østre Landsskatteret.
<u>SKM2019.603.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at en skatteydere sædvanlige bopæl var i Danmark og ikke i Polen, hvorfor han ikke var berettiget til kørselsfradrag efter LL § 9 C for kørsel mellem Polen og Danmark. Klageren havde i en lang årrække haft stærke økonomiske forbindelser til Danmark herunder i de påklagede år. Der var i denne forbindelse henset til, at klageren siden 2010 havde haft arbejde her i landet, ligesom klageren siden 2010 havde været tilmeldt det danske folkeregister. Klagerens økonomiske interesser talte for, at klageren skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. For så vidt angår klagerens personlige interesser i Polen havde klageren sin ægtefælle og to børn boende i Polen, som klageren besøgte. Klageren havde således personlige interesser til Polen. Da klageren havde økonomiske interesser til Danmark og personlige interesser til Polen, fandt Landsskatteretten, at klageren skulle anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor klageren sædvanligvis havde ophold, jf.	

	dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen, artikel 4, stk. 2, litra b.	
<u>SKM2010.486.LSR</u>	Efter fraflytning til Sverige var en person fortsat skattepligtig til Danmark, da denne fortsat havde bopælsmulighed i et stort sommerhus i Jylland, som var godkendt til helårsbeboelse. Efter fraflytningen havde den pågældende derfor dobbeltdomicil i Danmark og Sverige. Da personen havde fast og vedvarende bolig i Sverige, mens denne alene havde en bopælsmulighed i Danmark, og da personen faktisk boede og arbejdede i Sverige blev denne anset for hjemmehørende i Sverige .	
<u>SKM2008.407.LSR</u>	Den fulde skattepligt til Danmark var ikke ophørt i forbindelse med fraflytning til England, idet personen fortsat ejede halvdelen af en ejerlejlighed, der efterfølgende var beboet af kæresten. Personen blev anset for hjemmehørende i England . Personen skulle drive virksomhed i England med salg og markedsføring af internetspil gennem et engelsk selskab. Selskabets markeder ville være England og USA og personen ville have en del rejseaktivitet i USA. Samleveren var ansat på en TV-kanal i Danmark, og det var planen, at parret efterfølgende skulle bo sammen i England.	
<u>SKM2006.296.LSR</u>	En svensk pilot flytter midlertidigt, men i ca. 22 måneder, til Danmark for at udøve arbejdsopgaver her. Han ansås for at have centrum for sine livsinteresser i Danmark i den omhandlede periode, da hans kone også er flyttet til Danmark og han passer sit job med udgangspunkt i Danmark	
TfS 2000, 168 LSR	Skatteyder flyttede i 1995 fra Danmark til Spanien. Hun var både skattepligtig i Danmark og i Spanien i hele 1995. Der var i DBO'en med Spanien ikke givet særlige regler for beskatningssituationer, der opstår i forbindelse med flytning. De interne regler om indtræden og ophør af skattepligt skulle derfor finde anvendelse. Spørgsmålet måtte løses ved gensidig forhandling mellem de kompetente myndigheder.	
Skatterådet og Ligningsrådet		
► <u>SKM2024.608.SR</u> ◀	► Spørger ville flytte fra Tyskland til Danmark for at arbejde som au pair hos en dansk	

	værtsfamilie i ca. 11 måneder. Spørgers bopæl i Tyskland blev bevaret under opholdet i Danmark, og spørger ville efter opholdet i Danmark igen tage ophold i Tyskland. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger, under det midlertidige ophold i Danmark, skulle anses for at være hjemmehørende i Tyskland i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Spørger havde i den konkrete sag kun fast bolig til rådighed i Tyskland ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. ◀	
▶ SKM2024.583.SR ◀	▶ Pr. 1. september 2023 tiltrådte Spørger et fast fuldtidsarbejde på et forskningsinstitut i Tyskland, der hørte under H1. H1 var en non-profit forskningsorganisation og institutterne under H1 var selvejende institutioner. Fra den 4. september 2023 til 1. oktober 2023 boede Spørger midlertidigt i en gæstelejlighed på instituttet. Fra 1. oktober 2023 til 31. januar 2025 havde Spørger lejet en lejlighed i Tyskland. Spørger ejede derudover en bolig i Danmark, hvor hendes ægtefælle og barn var blevet boende, efter hun var flyttet til Tyskland. Skatterådet bekræftede, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, da det var i denne stat, hvor hun sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold, dog først fra og med den 1. oktober 2023, hvor Spørger fik fast bolig til rådighed i Tyskland. ◀	
▶ SKM2024.435.SR ◀	▶ Spørger var født og opvokset i Frankrig, hvor spørger og spørgers ægtefælle ejede en fast ejendom. Spørger og spørgers ægtefælle havde i flere perioder boet hver for sig og sammen i Danmark, Frankrig og Y-land. Senest havde de i en periode i 2021 til 2022 boet sammen i Danmark. Spørger og spørgers ægtefælle var i den forbindelse blevet fuldt skattepligtige i Danmark. Spørger var i 1996 involveret i et trafikuheld, og havde siden 2008 haft status som handikappet. Spørger var flyttet tilbage til Frankrig til ægteparrets fælles ejendom i slutningen af maj 2022, idet spørger ønskede at fortsætte sit behandlingsforløb i Frankrig. Ægtefællen havde fortsat bolig i lejligheden i Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger fra den 1. juni 2022 ikke længere var omfattet af KSL § 1 om fuld skattepligt i Danmark. Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål om salg af boligen i Danmark til ægtefællen som alternativ. Skatterådet kunne i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem	

	Danmark og Frankrig artikel 4, stk. 2, litra b bekræfte, at spørger ikke skulle anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. ◀	
<u>SKM2024.79.SR</u>	Spørger var pr. 1. august 2023 blevet ansat i Tyskland hos et tysk selskab. Spørger ville derfor fremover bo, arbejde og hovedsageligt opholde sig i Tyskland. Spørger ejede en bolig i Danmark, hvor hans ægtefælle og børn var blevet boende efter Spørger var flyttet til Tyskland. Skatterådet bekræftede, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, ifølge artikel 4, stk. 2, litra b, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det var Skatterådets opfattelse, at det ikke med fornøden sikkerhed kunne fastslås i hvilken af de to stater, Spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser, idet Spørger havde personlige og økonomiske interesser i både Danmark og Tyskland. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4, stk. 2, litra a (om midtpunkt for livsinteresser), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. At Spørgers ægtefælle planlagde at fraflytte Danmark ca. 2 år senere kunne efter Skatterådets opfattelse ikke føre til et andet resultat på det tidspunkt, hvor Spørger flyttede til Tyskland. Praksis om ophør af fuld skattepligt efter dansk intern ret kunne efter Skatterådets opfattelse heller ikke føre til et andet resultat. Spørgers ophold i Tyskland var dog af varig og ikke tidsbegrænset karakter, og Spørger forventede at opholde sig væsentligt mere i Tyskland end i alle andre stater enkeltvist, herunder Danmark. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4, stk. 2, litra b (om sædvanligt ophold), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, ville have ophold. I spørgsmål 3 ønskedes det lagt til grund, at Spørgers ophold i Danmark var større, end hvad der var beskrevet i de faktiske forhold som grundlag for besvarelse af spørgsmål 1 og 2. Besvarelse af spørgsmål ville derfor indebære vurdering af alternative fakta, hvorfor Skatterådet afviste at besvare spørgsmålet, jf. SFL § 24, stk. 2, og Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit <u>A.A.3.9.1.</u>	
<u>SKM2024.19.SR</u>	Spørger og hans ægtefælle ejede hver 45 % af et selskab, hvor spørger sad i direktionen og hans ægtefælle var administrerende direktør. Spørger rejste til Indonesien med sin familie i 11 måneder	

	for at udvide selskabets marked som forhandler af produkter fra et andet selskab. De ældste børn skulle under opholdet gå på skole i Indonesien. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtig til Danmark, imens han var i Indonesien, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år. Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indonesien. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Indonesien skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Indonesien var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.	
<u>SKM2024.17.SR</u>	Spørger og hendes ægtefælle ejede hver 45 % af et selskab, hvor spørger var administrerende direktør. Spørger rejste til Indonesien med sin familie i 11 måneder for at udvide selskabets marked som forhandler af produkter fra et andet selskab. De ældste børn skulle under opholdet gå i skole i Indonesien. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtig til Danmark, imens hun var i Indonesien, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år. Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indonesien. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Indonesien skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Indonesien var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.	
<u>SKM2024.8.SR</u>	Sagen omhandlede, om Spørgers aktier ved Spørgers fraflytning blev omfattet af reglerne om fraflytterbeskatning i ABL § 38. Det fremgik direkte af bestemmelsens ordlyd, at en aktionær er omfattet af fraflytterbeskatningen, såfremt vedkommende i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år, enten har været fuldt skattepligtig efter KSL § 1 eller begrænset skattepligtig af gevinst og tab på aktier i henhold til KSL § 2. Eftersom Spørger har været fuldt skattepligtig	► Afgørelsen er påklaget til Landsskatteretten. ◀

til Danmark i henhold til KSL § 1 fra den 15. maj 2016, har Spørger været fuldt skattepligtig efter KSL § 1 i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år. Derfor ville Spørger efter bestemmelsens ordlyd være omfattet af fraflytterbeskatning i ABL § 38. Dette uanset, hvor Spørger efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skulle anses for at være skattemæssigt hjemmehørende.

Mod Spørgers ønske fandt Skatterådet, at det ikke kunne bekræftes, at Spørger under de beskrevne forhold ikke blev omfattet af fraflytterbeskatning på Spørgers aktier efter ABL § 38, når Spørger fraflytter.

SKM2023.576.SR

På baggrund af en helhedsvurdering af Spørgers personlige og økonomiske interesser fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at finde Spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a). Spørger ville fremadrettet løbende opholde sig hyppigere i Storbritannien end i Danmark (125 dage mere i Storbritannien end i Danmark årligt). Skatterådet fandt på denne baggrund, at Spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien, da det var i denne stat, hvor han fremadrettet sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold. Skatterådet kunne således bekræfte, at Spørger efter flytningen ville blive anset som hjemmehørende i Storbritannien efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 4 i forbindelse med flytningen til Storbritannien 4. september 2023.

SKM2023.424.SR

Spørger ejede 50 % af et selskab, hvor han var ansat som direktør. Spørger rejste til Vietnam med sin familie i 7 måneder for at udbygge og pleje selskabets kunderelationer i Vietnam. Opholdet ville samtidig bestå af turistmæssige aktiviteter i spørgers fritid og under eventuel ferieafvikling.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligt til Danmark, imens han var i Vietnam, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Vietnam. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Vietnam skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i

Vietnam var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.

SKM2023.277.SR

Spørger var dansk statsborger og flyttede i 1991 fra Danmark til USA. Spørger var eneste ejer og ansatte i det amerikanske selskab, G1 Inc. Spørger var ansat som selskabets administrerende direktør (President). Spørger påtænkte at etablere bopæl i Danmark (helårsbolig), hvorfra han også ville arbejde i de næste 5-10 år. Spørger forventede at have mellem 120-150 årlige opholdsdage i Danmark fordelt på 4-5 årlige ophold af hver 3-6 ugers varighed, og en forventet arbejdsindsats på mellem 15-20 timer om ugen. Opholdene i Danmark skyldtes familiemæssige årsager.

Skatterådet bekræftede i spørgsmål 2, at Spørger ville blive betragtet som dobbeltdomicileret med skattemæssigt hjemsted i USA. På baggrund af en helhedsvurdering af Spørgers personlige og økonomiske interesser fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, med hvilken af de to stater Spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser. Det var således ikke muligt at finde spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a. Efter det oplyste ville Spørger opholde sig hyppigere i USA end i Danmark. Skatterådet fandt på den baggrund, at Spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra b, måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i USA, da det var i den stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.

Spørger var flyttet fra Danmark, og spørger ville for en længere og ikke afgrænset periode fremover bo, arbejde og hovedsageligt opholde sig i Tyskland.

Skatterådet fandt, at spørger havde stærke økonomiske interesser i Tyskland, hvor han havde sine erhvervsinteresser. Spørger havde også personlige interesser i Tyskland, herunder deltagelse i kulturelle aktiviteter og sport. Spørger havde samtidig stærke personlige interesser i Danmark, idet hans ægtefælle boede i Danmark.

På baggrund af en helhedsvurdering af spørgers ovennævnte livsinteresser, fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, jf. OECD's kommentar 10 til artikel 4, med hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser og dermed spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a).

Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra a) (midtpunkt for livsinteresser) i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Det var oplyst, at spørger forventedes at opholde sig i Tyskland i mindst 240 dage i 2023. Ligeledes forventede spørger i de efterfølgende år og så længe opholdet i Tyskland varede, at spørger i langt overvejende grad opholdt sig væsentligt mere i Tyskland end alle andre stater, herunder Danmark, tilsammen.

Skatterådet fandt på den baggrund, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, ville have ophold.

Spørger arbejdede for et kinesisk selskab med filial i Tyskland. Filialen var en del af det kinesiske selskab. Dette indebar, at der forelå en såkaldt triangulær situation, idet der var tre lande (Tyskland, Danmark og Kina), der potentielt kunne påberåbe sig en beskatningsret til spørgers indkomst.

Selvom arbejdet udførtes for det kinesiske selskab med arbejdssted ved dette selskabs filial i Tyskland, skulle dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland imidlertid anvendes ved

vurderingen af beskatningsret til indkomsten, når der var tale om arbejde udført en person, som var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland.

Skatterådet kunne bekræfte, at det vederlag, spørger modtog fra sin kinesiske hvervgiver for arbejde udført i Tyskland, imens spørger havde skattemæssigt hjemsted i Tyskland, kun kunne beskattes i Tyskland, jf. artikel 15, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

SKM2023.151.SR

Spørgeren er født i USA og har i størstedelen af sit liv boet i USA. Spørger har efter det oplyste fast bopæl i USA, hvor spørger driver forretning inden for smykkehandel. Spørgeren har aldrig boet i Danmark, men har opholdt sig i Danmark på kortvarige familie- eller feriebesøg i Danmark.

Den 4. marts 2020 ankom spørgeren til Danmark på et kort familiebesøg. Spørgerens ophold i Danmark blev forlænget til begyndelsen af januar 2021 på grund af COVID-19, hvorefter spørger forlod Danmark og rejste hjem til USA. Spørgeren rejste retur til Danmark den 4. marts 2021 og ved kontrakt indgik i marts 2021 erhvervede spørgeren et sommerhus i Danmark med overtagelse den 15. juli 2021.

Spørgeren ønskede Skatterådets bekræftelse af, at spørgeren blev fuldt skattepligtig til Danmark fra d. 15. juli 2021, hvor spørgeren erhvervede og tog ophold i et sommerhus i Danmark. Derudover ønskede spørgeren bekræftet, at spørger skulle betragtes som værende skattemæssigt hjemmehørende i USA.

Skatterådet bekræftede, at spørgeren var indtrådt i fuld dansk skattepligt, men skattepligten indtrådte allerede fra den 4. marts 2020, hvor spørger ankom til Danmark på et familiebesøg. Skatterådet havde herved lagt vægt på, at spørger erhvervede bopæl her i landet ved at bo hos sine forældre og opholde sig uafbrudt her i landet i mere end 3 måneder. Det forhold, at spørgers

ophold overskred den varighed, som spørger oprindeligt havde planlagt på grund af COVID-19, kunne efter Skatterådets opfattelse ikke føre til et andet resultat.

Spørgeren ophævede ikke boligmuligheden i Danmark, hvorfor spørger ikke udtrådte af fuld dansk skattepligt. Det fortsatte uafbrudte ophold i Danmark var efter Skatterådets opfattelse et udtryk for, at spørger anvendte sit ny erhvervede sommerhus som helårsbolig som et alternativ til en bolig hos sine forældre. Det var således Skatterådets opfattelse, at spørgeren forblev fuldt skattepligtig til Danmark

Endvidere kunne Skatterådet bekræfte, at USA ansås som spørgerens skattemæssige bopælsland ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten artikel 4, stk. 2, litra a, idet spørger havde midtpunktet for sine livsinteresser i USA.

SKM2023.147.SR

Spørger skulle opholde sig 2 år i Tyskland for at forske, hvorefter spørger vendte tilbage til Danmark. Der var således tale om et på forhånd aftalt midlertidigt ophold i Tyskland. Hun var fortsat fuldt skattepligtig her til landet.

Skatterådet fandt, at et på forhånd aftalt midlertidigt ophold på to år i et land kunne være tilstrækkeligt til at etablere de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser) i dette land, forudsat omstændighederne i øvrigt talte herfor.

På baggrund af en samlet vurdering af spørgers personlige og økonomiske interesser i den omhandlede periode fandt Skatterådet, at spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser) i Tyskland, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra a). Skatterådet kunne derfor bekræfte, at spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland.

Skatterådet fandt, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig i Danmark.

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Schweiz, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted.

Skatterådet fandt, at spørger havde stærke økonomiske interesser i Schweiz, hvor han havde sine primære erhvervsinteresser. Spørger havde samtidig stærke personlige interesser i Danmark, idet hans ægtefælle og deres børn boede her i landet. Spørger havde primært sit familieliv i Danmark, hvor han var sammen med familien om fredagen samt i de fleste weekender.

På baggrund af en helhedsvurdering af spørgers ovennævnte livsinteresser i de to stater fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, jf. OECD's kommentar 10 til artikel 4, med hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser og dermed spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a).

Spørger havde oplyst, at han fra den 10. oktober 2022, hvor der var bolig til rådighed i Schweiz og indtil familiens flytning til Schweiz i sommeren 2023, ville opholde sig 60-70 % af tiden i Schweiz og 40-30 % af tiden i Danmark.

Skatterådet lagde - udover at opholdene var væsentligt hyppigere i Schweiz end i Danmark - også vægt på, at spørgers familie ville flytte over til spørger i Schweiz ca. 9 måneder efter, at han selv flyttede til landet. Det var således spørgers beslutning, at han skulle have både sit arbejdsliv og sit familieliv i Schweiz. Dette underbyggede, at hans ophold i Schweiz var af blivende karakter og dermed ikke "blot er forbigående".

Skatterådet fandt derfor, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.

<u>SKM2023.106.SR</u>	Spørger havde bopæl i Danmark, hvor han havde rådighed over en bolig, som han anvendte. Spørger ønskede at flytte til Kroatien før 15. maj 2023 og bosætte sig i landet i en periode på 8-12 måneder for dernæst at vurdere, om han ønskede at rejse tilbage til Danmark eller forlænge opholdet i Kroatien. Spørger fremlejede i perioden sin andelsbolig i Danmark uopsigeligt i stedet for at sælge lejligheden. Spørger ville i den foreliggende sag udleje sin lejlighed i Danmark, således at spørger ville være afskåret fra at disponere over boligen i Danmark. Spørger fik samtidig fast bolig i Kroatien. Skatterådet bekræftede, at Kroatien kunne anses som spørgers skattemæssige bopælsland ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, idet spørger alene havde en fast bolig til rådighed i Kroatien.	
<u>SKM2023.86.SR</u>	Det var oplyst, at spørger og hendes familie ville leje en Airbnb-lejlighed i Danmark fra medio januar 2023 til medio juni 2023. Hun blev fuldt skattepligtig til Danmark. Det var oplyst, at opholdet i Danmark var midlertidigt og forventedes at vare mindre end 6 måneder. Efter det tidsbegrænsede ophold i Danmark ville hele familien vende tilbage til USA til deres sædvanlige bolig, som stod klar til dem. Endvidere ville børnene vende tilbage til deres skole i USA, hvor de fortsat var indskrevet. Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsatte, at det midlertidige ophold her i landet ikke varede mere end 6 måneder. Skatterådet fandt herefter, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, a). Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 6 måneder.	
<u>SKM2023.85.SR</u>	Spørger og hans familie ville leje en Airbnb-lejlighed i Danmark fra medio januar 2023 til medio juni 2023. Der var således tale om en helårsbolig, som af ejeren udlejedes via Airbnb til spørger og hans familie. Spørger blev fuldt skattepligtig til Danmark. Det var oplyst, at opholdet i Danmark var midlertidigt og forventedes at vare mindre end 6 måneder. Efter det tidsbegrænsede ophold i Danmark ville hele familien vende tilbage til USA til deres sædvanlige bolig, som stod klar til dem. Endvidere ville børnene vende tilbage til deres skole i USA, hvor de fortsat var indskrevet.	

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsatte, at det midlertidige ophold her i landet ikke varede mere end 6 måneder.

Skatterådet fandt herefter, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, a).

Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 6 måneder.

SKM2023.79.SR

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted.

For så vidt angik spørgers personlige interesser i Danmark, ville spørger have sin ægtefælle og deres børn bosiddende i Danmark. De ældste børn var flyttet hjemmefra. Det yngste barn skulle bo sammen med moderen og gå i gymnasium. Spørger ville alene komme til Danmark i forbindelse med weekender og ferie. Spørgers ægtefælle ville efter flytningen til Danmark besøge ham i Tyskland forventeligt en til to weekender om måneden, samt i ferier. Ægtefællen ville ligeledes besøge spørger på hverdage. Ægtefællen ville opholde sig mindst 30 % af tiden i Tyskland.

Spørger havde etableret venskaber i Tyskland, og han var medlem af et fitnesscenter der.

Spørger ville således have personlige interesser i både Danmark og Tyskland.

Spørgers erhvervsinteresser var næsten udelukkende i Tyskland, hvor han varetog et job som direktør for et datterselskab i en dansk koncern (han havde dog også en lejeindtægt fra Danmark).

Skatterådet fandt, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, i hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser (midtpunkt for livsinteresser), jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a).

Skatterådet fandt, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.

SKM2023.70.SR

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Italien, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted.

For så vidt angik spørgers personlige interesser i Danmark havde spørger sin hustru og deres børn bosiddende i Danmark. Spørger ville bo hos dem i weekends fra fredag til søndag (dog ikke hver weekend) og derudover ca. en uge pr. måned i gennemsnit over året, hvor det var arbejdsmæssigt muligt. For så vidt angik de personlige interesser i Italien havde spørger sin familie. Spørgers venner var ligeledes bosiddende i Italien.

Spørger havde ikke økonomiske interesser i Danmark (investeringer eller erhvervsinteresser), men ville i et vist omfang arbejde her i landet. Spørgers erhvervsinteresser var i Italien, hvor han ville udføre langt det meste af sit arbejde. Spørger ville kun udføre arbejde i Danmark i begrænset omfang. Spørger havde en stor villa i Italien. Langt de fleste af spørgers øvrige aktiver befandt sig også i Italien.

Skatterådet fandt, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, i hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser (midtpunkt for livsinteresser), jf. den dansk-italienske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a).

Skatterådet fandt, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Italien, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Italien, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.

SKM2022.419.SR

Spørgers hustru havde fået job i Danmark, og spørger ville derfor flytte med hende fra X-land til Danmark, hvor de ville bo de næste 2-3 år i en lejet lejlighed. Spørgers fortsatte tilværelse, familieforhold, venner og øvrige personlige interesser var i X-land, og han havde alene indtægter fra X-land. Hans eneste forbindelse til Danmark var hans hustru, som havde fået job her i landet.

Henset til, at spørger havde bolig til rådighed i Danmark, og at han udførte arbejde under sine ophold her i landet, kunne Skatterådet bekræfte, at spørger var fuldt skattepligtig til Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.

På baggrund af en konkret samlet vurdering, bekræftede Skatterådet, at spørgers skattemæssige hjemsted var X-land, idet spørger havde midtpunkt for livsinteresser i X-land, jf. artikel 4,

stk. 3, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land. I den forbindelse blev det tillagt vægt, at spørgers ophold i Danmark var midlertidigt og ikke et udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet.

Henset til, at spørger ikke forventede at opholde sig i Danmark i mere end 183 dage tilsammen inden for en 12-måneders periode, og at spørgers arbejdsgivere fra X-land forudsætningsvis ikke havde fast driftssted i Danmark, ligesom det blev forudsat, at der ikke var involveret danske arbejdsgivere i spørgers arbejde, kunne Skatterådet bekræfte, at X-land havde beskatningsretten til spørgers lønindkomst fra arbejde udført i Danmark, jf. artikel 14, stk. 2, litra a-c, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land. Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 3 år.

SKM2022.292.SR

Spørger flyttede i 2014 til USA sammen med sin familie.

Spørger havde siden sin flytning til USA i 2014 været permanent etableret i USA, og han og resten af familien var blevet green card holders i USA.

I forbindelse med bestyrelsesarbejde i Danmark ønskede spørger at få bekræftet, hvorvidt der ville genindtræde fuld skattepligt til Danmark, og ligeledes om han fortsat ville være skattemæssigt hjemmehørende i USA. Dernæst ønskede spørger at få bekræftet om den fulde skattepligt til Danmark ville ophøre ved salg af den danske bolig.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, såfremt han havde 15 arbejdsdage her i landet. Spørgers arbejde her i landet omfattede bl.a. deltagelse i 9 bestyrelsesmøder.

Videre kunne Skatterådet bekræfte, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, da spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser (midtpunkt for livsinteresser) i USA.

Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at spørgers fulde skattepligtig til Danmark ville ophøre, såfremt han sælger sin bolig i Danmark.

<u>SKM2021.647.SR</u>	Spørgeren havde tidligere boet en årrække i Storbritannien, hvor hans ægtefælle stadig boede. Nu boede og arbejdede spørgeren sædvanligvis i Schweiz for et selskab på Jersey, der havde filial i Schweiz. Spørgerens løn og bonus kom dels fra Schweiz, dels fra Jersey. Spørgeren påtænkte at arbejde i forbindelse med ferie i Danmark, hvor han ville anvende sit sommerhus her i landet. Spørgeren påtænkte også at være medstifter af et selskab i Spanien, som i givet fald ville blive stiftet med det formål at købe en grund i Spanien, hvorpå selskabet skulle opføre en feriebolig. Det var tanken, at ferieboligen primært skulle udlejes, men den kunne også anvendes af ejerne af selskabet. Skatterådet bekræftede, at spørgeren ville blive fuldt skattepligtig i Danmark i forbindelse med sit arbejde her. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren ikke blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i den forbindelse. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at spørgerens løn og bonus ikke blev beskattet i Danmark. Endelig bekræftede Skatterådet, at spørgerens rådighed over en eventuel feriebolig i Spanien, der skulle ejes af et spansk selskab ikke skulle beskattes i Danmark.	
<u>SKM2021.512.SR</u>	Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted. Spørger havde opnået ansættelse i Danmark. Henset til, at spørgers fortsatte tilværelse og familie og sociale forhold var i Tyskland, og at spørger var medejer og direktør i et firma i Tyskland og havde øvrige investeringer i Tyskland, fandt Skatterådet efter en samlet konkret vurdering, at spørger måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, da det var den stat, hvor han havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra a.	
<u>SKM2021.511.SR</u>	Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande hun havde skattemæssigt hjemsted. Henset til, at spørgers fortsatte tilværelse og familie og sociale forhold var i Tyskland, og at spørgers indtægter alene kom fra Tyskland, fandt Skatterådet efter en samlet konkret vurdering, at spørger måtte anses for at være hjemmehørende i Tyskland, da det var den stat, hvor hun havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra a.	

SKM2021.461.SR

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted.

Skatterådet fandt, at spørgers personlige interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, da det var Danmark, hvor hans hustru og børn boede, og hvor hans familieliv hovedsageligt var. Spørgers økonomiske interesser derimod talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Tyskland, da spørgers indtægter alene kom fra Tyskland.

Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at det ikke kunne afgøres, i hvilket stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold. Efter det oplyste opholdte spørger sig hyppigere i Tyskland end i Danmark.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger måtte anses for at være hjemmehørende i Tyskland, da det var den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold.

SKM2021.351.SR

Skatterådet bekræftede, at spørger blev anset som fuld skattepligtig i Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark. Skatterådet bekræftede også, at spørger under sit ophold i Danmark af 1-2 års varighed blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2.

Spørgers pensioner i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, litra a, kun beskattes i USA. Spørgers investeringer, opsparing i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, kun beskattes i USA. Spørgers renter på indestående konti i USA kunne efter artikel 11, stk. 1, kun beskattes i USA.

Skatterådet bekræftede tillige, at selskabet H1 Inc. ville skulle sidestilles med et dansk aktie-/anpartsselskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet ikke var skattepligtigt i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, om selskabets ledelse. Spørgsmålet om selskabet fik fast driftssted her i landet bortfaldt. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark ville give creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler ansås som udbytter modtaget i selskabet H1 Inc. Der kunne ikke i danske indkomster af løn og bestyrelsesarbejde fortages creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten.

	Hvis kun USA kunne beskatte en indkomst, kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Danmark skulle lempe efter artikel 23, stk. 3, litra c. Det fremgik af svaret, at Danmark ikke kunne beskatte indkomsten i den situation.	
<u>SKM2021.350.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at spørger blev anset som fuld skattepligtig i Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark. Skatterådet bekræftede også, at spørger under sit ophold i Danmark af 1-2 års varighed blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2. Spørgers pensioner i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, litra a, kun beskattes i USA. Spørgers investeringer, opsparing i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, kun beskattes i USA. Spørgers renter på indestående konti i USA kunne efter artikel 11, stk. 1, kun beskattes i USA. Skatterådet bekræftede tillige, at selskabet H1 Inc. ville skulle sidestilles med et dansk aktie-/anpartsselskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet ikke var skattepligtigt i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, om selskabets ledelse. Spørgsmålet om selskabet fik fast driftssted her i landet bortfaldt. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark ville give creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler ansås som udbytter modtaget i selskabet H1 Inc. Der kunne ikke i danske indkomster af løn og bestyrelsesarbejde foretages creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten. Hvis kun USA kunne beskatte en indkomst, kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Danmark skulle lempe efter artikel 23, stk. 3, litra c. Det fremgik af svaret, at Danmark ikke kunne beskatte indkomsten i den situation.	
<u>SKM2021.296.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i X-land, da han havde sædvanligt ophold der. Skatterådet kunne bekræfte, at hvis spørger på sigt måtte beslutte at opgive bopælen i X-land, hvorved han ikke længere ville være dobbeltdomicileret, skulle der foretages en indgangsværdi af hans kapitalandele i	

	investeringsfonde og at denne indgangsværdi også omfattede optjent carried interests. Se dog indstilling og begrundelse. Skatterådet kunne bekræfte, at det kun var carried interests, der oversteg værdien ved tilflytningen, der skulle beskattes efter LL § 16 I.	
<u>SKM2021.294.SR</u>	Spørger boede i USA med sin hustru og deres børn, men påtænkte at anskaffe sig en bolig i Danmark. Spørger arbejdede som Senior Vice President i et amerikansk selskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ikke ville indtræde fuld skattepligt til Danmark for Spørger ved anskaffelse af bolig i Danmark henset til, at Spørgers arbejde i Danmark ikke kunne karakteriseres som sporadisk. Skatterådet tiltrådte Spørgers opfattelse af, at Spørgers skattemæssige hjemsted ville være USA i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra a. Skatterådet havde ved vurderingen lagt vægt på, at Spørger havde de væsentligste økonomiske og personlige interesser i USA.	
<u>SKM2021.158.SR</u>	Da spørger er fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skal der tages stilling til, i hvilket af de to lande, han har skattemæssigt hjemsted. Spørgers hustru og voksne børn bor i Danmark. Når spørger er i Danmark, bor han sammen med hustruen i hendes hus, hvor han tilbringer det meste af sin fritid. Han bruger det meste af sin fritid på pasning af huset og familie. Familielivet er hovedsageligt i Danmark. I Tyskland har spørger en lejlighed på 42 m². Spørger arbejder mange timer for selskabet H1 GmbH. Skatterådet finder, at spørgers personlige interesser taler for, at han skal anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Danmark, hvor hans hustru og voksne børn bor, hvor han selv opholder sig i det meste af sin fritid, og hvor hans familieliv hovedsageligt er. Spørger har ingen nævneværdige indkomster fra kilder i Danmark. Spørgers indkomst og formue er helt og holdent knyttet til selskabet H1 GmbH, som han ejer (50 %) og er direktør for. Skatterådet finder, at spørgers økonomiske interesser taler for, at spørger skal anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Tyskland, da spørgers indtægter kommer fra Tyskland, hvor driften af virksomheden H1 GmbH foregår. Spørger har pt. ikke indtægter fra Danmark. Spørgeren har således sine væsentligste personlige forbindelser til Danmark, og sine	

væsentligste økonomiske forbindelser til Tyskland. Skatterådet finder efter en samlet konkret vurdering, at det ikke kan afgøres, i hvilken stat spørgeren har midtpunkt for sine livsinteresser.

Skatterådet finder, at spørger må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, jf. artikel 4, stk. 2, litra b), i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet spørger sædvanligvis opholder sig i Danmark.

SKM2021.96.SR

Spørger er fuldt skattepligtig i USA, hvor han har sin primære bolig og sine erhvervsaktiviteter. Spørger har lejet en bolig i Danmark, hvor han og hans familie skal bo i maksimalt et år, pga. Covid 19-situationen. Spørger har oplyst, at hans familie vil have bedre forhold i Danmark end i USA under Covid 19 situationen. Spørger vil jævnligt rejse til USA for at arbejde. I Danmark vil han kun arbejde i mindre omfang.

Skatterådet finder, at kombinationen af opholdets længde (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt) og opholdets karakter, fører til, at spørgers ophold konkret ikke kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Skatterådet finder derfor, at spørger bliver fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han får bopæl i Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7.

Efter det oplyste vil spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skal han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten (DBO) mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra a).

Spørger har fortsat har sin primære bolig i USA, hvor han ligeledes har sin virksomhed, H1-Koncernen. Han udfører også langt det meste af sit arbejde fysisk i USA. Alle hans indtægter kommer fra USA. Endvidere opholder han sig mere i USA end i Danmark. Under normale omstændigheder bor hustruen og de to børn med ham i boligen i USA. Skatterådet finder på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke er udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsætter, at det midlertidige ophold her i landet ikke varer mere

end 1 år.

Derfor finder Skatterådet, at spørger har de stærkeste økonomiske og personlige interesser til USA, og at han derfor har midtpunktet for sine livsinteresser der, og fortsat er skattemæssigt hjemmehørende der.

Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 1 år.

SKM2021.67.SR

Spørgeren flyttede den 1. december 2017 til Schweiz i forbindelse med tiltrædelse i en ikke-tidsbegrænset fuldtidsansættelse hos H1, som ligger i byen Y1 i Schweiz. Inden da boede spørgeren i ejerbolig i Danmark sammen med sin mand. Da spørgerens mand har job og flere voksne børn i Danmark, er han ikke flyttet med til Schweiz og er derfor fortsat bosat i parrets fællesejede bolig i Danmark. Spørgeren ønsker i den forbindelse svar på, om hun kan anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz. Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgeren skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz på grundlag af midtpunktet for livsinteresser. Skatterådet bekræfter, at spørgeren kan anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, da spørgeren sædvanligvis opholder sig i Schweiz.

SKM2021.6.SR

Spørger og spørgers ægtefælle påtænker at flytte til USA ultimo 2020. Spørger skal som led i sin stilling som administrerende direktør i det danske selskab H1 ApS og direktør i et datterselskab i USA arbejde på at udvide koncernens erhvervsmæssige aktiviteter i USA.

Skatterådet bekræfter, at spørgers fulde danske skattepligt ikke ophører. Derudover bekræfter Skatterådet, at spørger efter sin fraflytning har skattemæssigt hjemsted i USA. Skatterådet bekræfter derudover, at spørger ikke skal fraflytterbeskattes af optioner, som ikke er retserhvervet på tidspunktet for fraflytningen. Endelig svarer Skatterådet, at der baseret på dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA skal ske fordeling af optionerne mellem Danmark og USA i forhold til, hvor arbejdet er udført, når optionerne er tildelt spørger på grundlag af ansættelsen i H1 ApS. Der skal

	dog ikke ske fordeling, når optionerne er tildelt spørger, som medlem af bestyrelsen i det danske selskab G1 ApS.	
<u>SKM2020.480.SR</u>	Spørger var tysk statsborger og havde bolig i Tyskland, men havde desuden erhvervet en helårsbolig i Danmark, som ægtefællen og børnene var flyttet ind i. Spørger havde det meste af sin arbejdstid i Tyskland, mens han i weekender opholdt sig i Danmark med familien. Skatterådet bekræftede, at Spørger efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra c, var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland henset til, at Spørger havde tysk statsborgerskab.	
<u>SKM2020.268.SR</u>	Spørger var fuldt skattepligtig i Sverige, hvor han havde bolig. Spørger havde også været fuldt skattepligtig til Danmark siden 1. januar 2020, idet han lejede en lejlighed her for at kunne varetage sit arbejde som konsulent ved G1. Efter det oplyste ville spørger således have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skulle han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten ("DBO") mellem Danmark og Sverige (Norden), artikel 4, stk. 2, litra a). Spørgeren havde sine væsentligste personlige forbindelser til Sverige, hvor han havde familie, vennekreds og fritidsinteresser. Hans eneste forbindelse til Danmark var jobbet, som var et vikariat, der var tidsbegrænset til 1 år. Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgeren havde midtpunktet for sine livsinteresser i Sverige. Derfor måtte han anses for skattemæssigt hjemmehørende i Sverige.	

Spørger var fuldt skattepligtig i Storbritannien, hvor han havde bolig og sin familie. Spørger tiltrådte en stilling i Danmark den 4. november 2019.

Skatterådet fandt, at spørger ville blive fuldt skattepligtig her til landet, hvis han eller hans arbejdsgiver lejede en lejlighed til ham.

Efter det oplyste ville spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skulle han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten ("DBO") mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra a).

Da spørgeren havde sine væsentligste personlige forbindelser til Storbritannien og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark, fandt Skatterådet, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Der skulle herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kunne afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholdt sig, jf. DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra b).

Der var ikke nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Storbritannien og Danmark. Baseret på det oplyste om spørgerens opholdsmønster ville anvendelsen af reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b, derfor ikke føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet.

Spørgers skattemæssige hjemsted måtte derfor vurderes ud fra reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra c om **statsborgerskab**. Det var oplyst, at spørger er britisk statsborger. Skatterådet fandt derfor, at spørgeren måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien.

Spørger var fuldt skattepligtig i Norge, hvor hun havde bolig og sin familie. Det var oplyst, at spørger også havde været fuldt skattepligtig til Danmark siden 6. januar 2019, hvor hun fik bopæl her i landet og tog ophold her i forbindelse med arbejde for G1.

Efter det oplyste ville spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skulle hun anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor hun havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten ("DBO") mellem Danmark og Norge (Norden) artikel 4, stk. 2, litra a).

Da spørger havde sine væsentligste personlige forbindelser til Norge og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark, fandt Skatterådet, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Der skulle herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kunne afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholder sig, jf. DBO'en mellem Danmark og Norge (Norden) artikel 4, stk. 2, litra b). Der var ikke nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Norge og Danmark. Baseret på det oplyste om spørgerens opholdsmønster ville anvendelsen af reglen i DBO'en mellem Danmark og Norge (Norden), artikel 4, stk. 2, litra b, derfor ikke føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet.

Spørgers skattemæssige hjemsted måtte derfor vurderes ud fra reglen i DBO'en mellem Danmark og Norge (Norden), artikel 4, stk. 2, litra c om **statsborgerskab**. Det var oplyst, at spørger er norsk statsborger. Skatterådet fandt derfor, at spørgeren måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Norge.

SKM2020.176.SR

Spørger flyttede den 27. marts 2019 til Australien for at arbejde for et australsk selskab. Han tog familien med, men beholdt sin bolig i Danmark. Boligen blev udlejet fra den 18. juni 2019.

Artikel 4, stk. 3, i DBO med Australien angiver hjemmehørende kriterierne for fysiske personer i prioriteret rækkefølge. Rækkefølgen afviger fra modeloverenskomsten, idet opholdssted går forud for midtpunkt for livsinteresser.

For så vidt angår perioden fra den 27. marts 2019 til den 18. juni 2019 havde spørger bolig til rådighed i både Danmark og Australien, jf. artikel 4, stk. 3, litra a), i DBO med Australien. I denne situation følger det af artikel 4, stk. 3, litra b), at spørger skal anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis har haft **ophold**, hvilket var Australien. Skatterådet fandt derfor, at spørger var hjemmehørende i Australien i denne periode.

For så vidt angår perioden fra den 18. juni 2019 og fremefter havde spørger kun haft en fast bolig til rådighed i Australien. Det følger af artikel 4, stk. 3, litra a), i DBO med Australien, at spørger skal anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at det fulgte af artikel 4, stk. 3, litra a), at spørger skulle anses for at være hjemmehørende i Australien også i denne periode.

Skatterådet fandt således, at spørger havde været skattemæssigt hjemmehørende i Australien under hele opholdet i Australien fra den 27. marts 2019 og fremefter.

SKM2020.32.SR

Spørger bor i Tyskland sammen med sin kæreste. Spørger læser samtidigt på et dansk universitet og driver virksomhed i Danmark, der kræver at spørger arbejder i Danmark nogle dage i løbet af året. Kæresten ønsker at købe en lejlighed i Danmark, og spørger ønsker i den forbindelse at vide om spørgers fulde skattepligt vil indtræde, jf. KSL § 7, stk. 1. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers skattepligt ikke indtræder hvis spørger får en bolig til rådighed i Danmark. Skattepligten indtræder på grund af spørgers løbende erhvervsmæssige beskæftigelse i Danmark.

Hvis spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark, ønsker spørger desuden at vide, om spørger bliver hjemmehørende i Tyskland, efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland på grund af spørgers centrum for livsinteresser. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers centrum for livsinteresser er

	i Tyskland, men fandt på grund af spørgers opholdsdage, at spørger ville have hjemsted i Tyskland.	
<u>SKM2020.19.SR</u>	Skatterådet fandt, at spørgers økonomiske interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. Spørgers personlige interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i land X. Skattestyrelsen fandt herefter, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold. Efter det oplyste opholdte spørger sig hyppigere i land X end i Danmark. Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger måtte anses for at være hjemmehørende i land X, da det var den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold.	
<u>SKM2019.619.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at spørgeren blev fuldt skattepligtig, da spørger tog ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og § 7, stk. 1. Det var oplyst, at spørgeren var dansk gift og fra 2019 havde fået midlertidig opholdstilladelse i Danmark. Spørgeren havde fået bopæl på sin danske ægtefælles adresse i København, og det var oplyst, at spørgeren ville opholde sig i Danmark mere end 180 dage indenfor en 12-månedersperiode. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren ville blive anset for hjemmehørende i Indien i henhold til artikel 4 i den dansk-indiske dobbeltbeskatningsaftale, idet spørgeren har centrum for sine livsinteresser i Indien. Det fremgik, at spørgeren er født og opvokset i Indien, hvor spørgeren var bosat. Spørgeren havde ligeledes sin familie i Indien, og det var oplyst, at spørgeren og dennes ægtefælle agtede at være bosat både i Indien og Danmark. Spørger havde alene økonomiske interesser i Indien, hvor denne havde indkomst fra sin virksomhed og anden indkomst.	

<u>SKM2019.454.SR</u>	Spørgeren er hollandsk statsborger og har tiltrådt en stilling i Danmark i begyndelsen af 2019. Spørgeren har lejet en lejlighed i Danmark i den forbindelse. Spørgerens ægtefælle og børn bor indtil videre fortsat i Holland. Spørgeren forventes at arbejde både i Danmark, Holland og tredjelande. I Danmark ønsker spørgeren at anvende forskerskatteordningen. Skatterådet bekræfter, at spørgeren bliver fuldt skattepligtig i Danmark. Skatterådet bekræfter også, at spørgeren er skattemæssigt hjemmehørende i Holland. Dertil kommer at Skatterådet bekræfter, at spørgeren opfylder betingelserne for at anvende forskerskatteordningen, uanset om spørgeren har mere end 30 arbejdsdage i Holland indenfor samme kalenderår. Statsborgerskab.
<u>SKM2019.420.SR</u>	Spørger er polak og har hus og familie i Polen, hvor han har boet det meste af sit liv. Spørger har fået job hos G i Danmark i en kortere årrække, og har i forbindelse med ansættelsen fået en lejlighed stillet til rådighed her i landet. Skatterådet bekræftede, at spørger i forbindelse med påbegyndelse af opholdet i Danmark og ansættelsen hos G indtrådte i fuld dansk skattepligt, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Skatterådet bekræftede, at spørger skulle anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Polen, jf. artikel 4, stk. 2, litra a) (midtpunkt for sine livsinteresser) i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Polen og Danmark.
<u>SKM2019.290.SR</u>	Spørger havde stiftet et dansk selskab og ønskede at bo og arbejde i Danmark. Spørgers familie blev boende i Tyskland. Skatterådet svarede på spørgsmål om indtræden af fuld dansk skattepligt og spørgsmål om skattemæssigt hjemsted ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Skatterådet svarede, at der indtrådte fuld dansk skattepligt, og at spørger blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark på grundlag af sit ophold her i landet.
<u>SKM2019.253.SR</u>	Spørger ønskede at genplacere ejendomsavancen fra et påtænkt salg af spørgers danske landbrugsejendomme i tre vingårde i Portugal. Spørger ønskede at udleje ejendommene til et portugisisk produktionsselskab, som var 100 pct. ejet af spørger. Spørger ønskede endvidere at genplacere ejendomsavancen i vingårdenes lagertanke. Spørger ønskede bekræftet, at den påtænkte disposition opfyldte betingelserne for genanbringelse efter ejendomsavancebeskatningsloven, og at lagertankene udgjorde en del af den faste ejendom. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger opfyldte betingelserne for genanbringelse af ejendomsavancen, og at spørger kunne udleje ejendommen til et produktionsselskab, som ejes og kontrolleres af spørger. Skatterådet kunne ikke

	bekræfte, at lagertankene udgjorde en del af den faste ejendom. Skatterådet bekræftede, at spørger kunne anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.	
<u>SKM2019.206.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at Spørger måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Sverige ifølge den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at Spørger kunne køre i sin svensk indregistrerede bil i Danmark.	
<u>SKM2019.79.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at spørgers fulde skattepligt til Danmark indtrådte pr. tilflytningstidspunktet den 3. januar 2018, jf. kildeskattelovens § 1. Skatterådet bekræftede, at spørgers skattemæssige hjemsted var beliggende i Danmark fra og med den 3. januar 2018. Skatterådet bekræftede, at spørger ville være berettiget til lempelse i sin danske skat for så vidt angik det lønvederlag, som spørger oppebar ved sin profession i medfør af bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Rusland og Danmark, se dog indstilling og begrundelse. Skatterådet bekræftede, at den lempelse, som spørger var berettiget til, ville skulle foretages efter creditmetoden. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger ville være berettiget til fradrag for dobbelt husførelse for så vidt angik udgifter til lejligheden beliggende i Moskva til og med sin sidste arbejdsdag den 28. maj 2018. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ville være berettiget til fradrag for de rejseomkostninger, som spørger havde afholdt uden refusion fra arbejdsgiver.	
<u>SKM2019.64.SR</u>	Skatterådet svarer, at Spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med erhvervelse af en ejendom her i landet, men at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, hvor Spørger arbejder og sædvanligvis opholder sig. Skatterådet svarer også, at Tyskland har beskatningsretten til Spørgers løn for arbejde udført i Tyskland og Danmark. Et spørgsmål om kørsel i en bil i Danmark på tyske nummerplader afvises. Skatterådet svarer endelig, at Spørger ikke kan opnå fradrag for dobbelt husførelse og befordring.	

<u>SKM2018.564.SR</u>	Spørger bor i Storbritannien, men arbejder i Danmark som direktør. Han vil leje en lejlighed i Danmark og bliver fuldt skattepligtig her til landet. Skatterådet finder, at det ikke kan afgøres, i hvilken af staterne spørger har midtpunkt for sine livsinteresser. Skatterådet kan således ikke bekræfte, at spørger under de beskrevne vilkår fortsat vil blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser. Spørger skal derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis har ophold, hvilket er Storbritannien.	
<u>SKM2018.529.SR</u>	Spørgeren er flyttet til Schweiz sammen med sin ægtefælle i forbindelse med ægtefællens ansættelse ved et universitet i Schweiz. Spørgeren har jobs i Danmark, Sverige og Brasilien, hvor det meste af arbejdet vil blive udført i Schweiz. Spørgeren havde sammen med sin ægtefælle opretholdt deres bopæl i Danmark, og var fortsat fuld skattepligtig i Danmark. Skatterådet bekræfter, at spørgeren kan anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.	
<u>SKM2018.528.SR</u>	Spørgeren er flyttet til Schweiz sammen med sin ægtefælle i forbindelse med sin ansættelse ved et universitet i Schweiz. Spørgeren har samtidig andre jobs i Danmark og Brasilien, hvor det meste af arbejdet vil blive udført i Schweiz. Spørgeren havde sammen med sin ægtefælle opretholdt deres bopæl i Danmark, og var fortsat fuld skattepligtig i Danmark. Skatterådet bekræfter, at spørgeren kan anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.	
<u>SKM2018.156.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt var ophørt i forbindelse med fraflytning efterfulgt af salg af boligen i Danmark. Skatterådet kunne også bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt ville genindtræde i forbindelse med erhvervelse af et sommerhus eller et kolonihavehus i Danmark, idet dette skulle anvendes i forbindelse med arbejdsophold i Danmark. Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at spørgers skattemæssige hjemsted ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien kunne anses for flyttet til Storbritannien, og at dette også ville være tilfældet, selvom spørgers kæreste eventuelt valgte ikke at flytte fra X-land til Storbritannien.	

<u>SKM2016.557.SR</u>	En person boede i USA sammen med sin hustru og børn. Personen skulle starte et ansættelsesforhold i et dansk selskab, og fik i den forbindelse stillet en bolig til rådighed i Danmark af sin danske arbejdsgiver. Personens familie forblev boende i USA. Den fulde skattepligt indtrådte ved begyndelsen af ophold i Danmark og ansættelse i det danske selskab. Personen var fortsat skattemæssigt hjemmehørende i USA i henhold til artikel 4 i DBO'en mellem Danmark og USA. Der blev henset til, at personen bibeholdt sin bolig i USA, hvor hustruen og børnene fortsat ville bo. Herudover blev der lagt vægt på, at spørger har den væsentligste del af sine økonomiske interesser, samt erhvervsmæssige investeringer og pensionsopsparinger mv. i USA	
<u>SKM2016.496.SR</u>	Det var forudsat i besvarelsen, at personen, der var Italiensk statsborger, ville få bopæl i Danmark, når dennes hustru erhvervede helårsbolig i Danmark. Det var også forudsat, at den pågældende ville tage ophold i Danmark efter <u>KSL § 7</u>, stk. 1, idet der på grund af arbejde ikke var tale om kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Personen havde fortsat bopæl i Italien, hvor den pågældendes investeringer og erhvervsinteresser også lå. Personen ville helt overvejende arbejde i Italien, hvor denne var administrerende direktør, bestyrelsesmedlem og medejer af den italienske C-koncern. Derudover varetog vedkommende også andre hverv i Italien. På grund af personens fortsat stærke tilknytning til Italien kunne det ikke afgøres, i hvilken stat personen havde midtpunkt for sine livsinteresser. Da personen overvejende opholdt sig i Italien, blev den pågældende anset for skattemæssigt hjemmehørende i Italien efter den dansk/italienske DBO artikel 4.	
<u>SKM2016.382.SR</u>	En person havde siden 1976 boet og været skattepligtig i USA, hvor han var medindehaver og arbejdede i en virksomhed med hovedkontor i USA. Den pågældende blev ikke skattepligtig ved anskaffelse af en lejlighed i Danmark, hvis han ikke tillige arbejdede under sine ophold her i landet. Der var tale om erhvervsmæssig beskæftigelse, der medførte fuld skattepligt, hvis personen under sine ophold her i landet, dagligt besvarer telefonopkald, mails og SMS, idet der ikke var tale om sporadisk arbejde, når dette var fast og påregneligt. Herudover ville personen deltage i 4-6 årlige planlagte besøg i danske virksomheder og 2 besøg i Brancheorganisationer. Personens skattemæssige hjemsted var i USA efter artikel 4 i DBO'en mellem Danmark og USA.	

<u>SKM2015.781.SR</u>	En person ville ikke blive anset for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter DBO'en med X-land, hvis den pågældende og dennes ægtefælle bibeholdt deres danske bolig. Personen skulle udføre arbejde i X-land, medens personens ægtefælle og børn i samme periode opholdt sig i et andet land, hvor ægtefællen arbejdede.	
<u>SKM2015.393.SR</u>	En person, der fortrinsvis ville afholde ferie og lignende i Danmark og kun havde mindre arbejdsmæssige relationer i Danmark, blev anset for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Schweiz, hvor han havde sine personlige og arbejdsmæssige interesser. Danmark var derfor alene kildeland i forhold til den dansk-schweiziske DBO. Personens køb af en lejlighed i København medførte ikke fast driftssted for den pågældende persons schweiziske selskab, da selskabet ikke ville udøve erhverv fra lejligheden.	
<u>SKM2013.22.SR</u>	En forsker modtog i juni 2012 en forskningsbevilling fra F Råd til at gennemføre et 2-årigt forskningsprojekt på et universitet i Schweiz med start 1. august 2012. Forskeren ville ved fraflytningen fortsat være fuldt skattepligtig efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 1. Hvis forskeren opgav boligen i Danmark, ville der indtræde fuld skattepligt efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 4, da forskeren anses for udsendt af en anden offentlig institution. Da forskeren havde centrum for livsinteresser i Danmark, vil denne endvidere blive anset for hjemmehørende her i landet.	
<u>SKM2011.368.SR</u>	Skatterådet tager i flere situationer stilling til, om medarbejdere fra udlandet bliver skattepligtige i Danmark i forbindelse med deres indstationering i et dansk selskab med henblik på uddannelse og oplæring. Skatterådet tager i den forbindelse også stilling til situationer, hvor de udenlandske personer forudsættes at være dobbeltdomicileret, herunder betydningen af at have bolig og familie i hjemlandet under opholdet i Danmark.	
<u>SKM2007.353.SR</u>	Skatteydere familie flytter tilbage til Danmark efter at have opholdt sig i USA i en årrække. Samme dato som familien flytter hjem til Danmark, flytter skatteyderen til Belgien, hvor han arbejder mandag til fredag. Skatteyderen bliver ikke fuldt skattepligtig til Danmark, når han opholder sig hos familien i weekender og ferier i en erhvervet bolig, men først, når han påbegynder at arbejde her i landet. Når den fulde skattepligt indtræder, ville han blive anset for værende hjemmehørende her i landet efter DBO'en mellem Belgien og Danmark.	

<u>SKM2006.41.SR</u>	En person, der havde bopæl til rådighed i Danmark, blev anset for fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor den pågældende foretog sin første tjenesterejse til Danmark, idet personen på dette tidspunkt havde taget ophold i Danmark. Skatterådet fandt endvidere, at den pågældende er skattemæssigt hjemmehørende i x-land i henhold til DBO'en med det pågældende land, indtil han flyttede til Danmark. Da det ikke var muligt at fastslå, hvor den pågældende havde centrum for livsinteresser, måtte dette afgøres efter, hvor den pågældende sædvanligvis opholder sig. Da personen i perioden opholdt sig langt det meste af tiden i x-land, ville denne have sit skattemæssige hjemsted i x-land.	
<u>SKM2002.252.LR</u>	En person, der var bosiddende i Schweiz, ville blive skattepligtig til Danmark såfremt denne erhvervede en helårsbolig i Danmark og samtidig en måned om sommeren tog arbejde i Danmark. Personen ville dog fortsat være at betragte som hjemmehørende i Schweiz efter den dansk-schweiziske DBO.	
TfS 1999, 929 LR	Skatteyder påtænkte midlertidig flytning til Storbritannien i 1999 sammen med sin ægtefælle og søn på 13 år. Han rådede over et beboelseshus i sameje med sine forældre i Storbritannien. Familien beholdt deres beboelsesejendom i Danmark som fritidsbolig. Skatteyder ejede en tredjedel af anpartskapitalen i B ApS, hvor han ville forblive bestyrelsesmedlem under opholdet (ca. 6 år) i Storbritannien. Skatteyder ville ikke få indtægter i Storbritannien i denne periode. Efter DBO'en med Storbritannien ville skatteyderen være hjemmehørende i Danmark under opholdet i Storbritannien.	
TfS 1995, 731 LR	Den tidligere DBO med USA indeholdt ingen bestemmelser om fastsættelse af skattemæssigt hjemsted. Efter praksis fortolkes DBO'en i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 4. Det blev i en konkret sag lagt til grund at en person i en periode ville have fast bopæl til rådighed i både USA og Danmark. Da der var tale om et arbejdsophold i USA, og da A's nærmeste familie flytter med til USA, blev det lagt til grund at A' livsinteresser i den omhandlede periode ville være i USA. Der blev henset til, at personens ægtefælle og børn i langt den overvejende del af perioden ville opholde sig i USA.	
TfS 1993, 165 LR	Skatteyder og hans ægtefælle ville flytte til Japan pga. udstationering. De agtede at sælge eller langtidsudleje deres ejendom i Danmark. Hvis de afhændende boligen og medtog bohavet til Japan, måtte de efter fraflytningen anses for at være hjemmehørende i Japan.	

C.F.8.2.2.4.2 Skattemæssigt hjemsted for andre end fysiske personer

Indhold

Dette afsnit handler om skattemæssigt hjemsted for andre end fysiske personer.

Afsnittet indeholder:

- Det skattemæssige hjemsted for andre end fysiske personer efter artikel 4, stk. 1 ([C.F.8.2.2.4.2.1](#))
- Skattemæssigt hjemsted efter modeloverenskomsten ved dobbeltdomicil ([C.F.8.2.2.4.2.2](#))
- Ikke fysiske personer uden skattemæssigt hjemsted ([C.F.8.2.2.4.2.3](#)).

C.F.8.2.2.4.2.1 Det skattemæssige hjemsted for andre end fysiske personer efter artikel 4, stk. 1

Indhold

Dette afsnit handler om, hvordan det skattemæssige hjemsted fastslås for andre end fysiske personer.

Afsnittet indeholder:

- Skattemæssigt hjemsted
- Ledelsens sæde
- Hvad forstås ved ledelsens sæde?
- Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og COVID-19
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM- meddelelser mv.

Skattemæssigt hjemsted

En person, der ikke er en fysisk person - dvs. en juridisk person i form af et selskab mv., har skattemæssigt hjemsted i et land, hvis personen er skattepligtig til landet på grund af hjemsted, ledelsens sæde eller et lignende kriterium. "Ledelsens sæde" er en oversættelse af det engelske udtryk "place of management". Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 1.

Ifølge dansk ret er alle selskaber og foreninger omfattet af fuld skattepligt, hvis de enten er registreret eller har ledelsens sæde her i landet, se afsnit [C.D.1.1.1.2](#).

Bemærk

Enkelte lande har stillet spørgsmålstegn ved status for en juridisk person, der som udgangspunkt er hjemmehørende i et land, men er fritaget for beskatning i dette land. Er den juridiske person i så fald hjemmehørende i landet i modeloverenskomstens forstand? Se punkt 8.11-8.13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Det er den danske opfattelse, at den juridiske person også i dette tilfælde er hjemmehørende i landet i modeloverenskomstens forstand. Nyere danske DBO'er indeholder en særlig bestemmelse i artikel 4, stk. 2, som sikrer dette.

Modeloverenskomsten inkluderer nu anerkendte pensionsinstitutter i artikel 4, stk. 1. Grundet de meget forskellige institutioner og regler i de enkelte lande opfordres landene til at overveje at aftale en særskilt bestemmelse herom.

Se punkt 8.6 og 8.7 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Se også

- [C.D.1.1.2](#) om subjektiv skattepligt for selskaber mv.
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne person og selskab
- [C.F.8.2.2.3.1.6](#) (artikel 6) om begrebet statsborgerskab.

Ledelsens sæde

Det er sjældent et problem at fastslå, hvor ledelsens sæde for et selskab, en forening eller en anden sammenslutning af personer befinder sig.

Et selskab (eller en anden juridisk person) er hjemmehørende i Danmark, hvad enten man ser situationen ud fra danske, udenlandske eller modeloverenskomstens regler, hvis selskabet:

- har hovedsæde i Danmark
- har en direktion i Danmark, og
- hvis alle møder og beslutninger tages i Danmark,

Hvis der undtagelsesvis er tvivl, bruges retningslinjerne nedenfor til at fastslå, hvor selskabet mv. er hjemmehørende i modeloverenskomstens forstand.

Se også

- [C.D.1.1.2.](#) om subjektiv skattepligt for selskaber mv.
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne person og selskab
- [C.F.8.2.2.3.1.6](#) (artikel 6) om begrebet statsborgerskab.

Hvad forstås ved ledelsens sæde?

Det er altid en konkret vurdering, hvor ledelsen af et selskab, en forening eller en anden juridisk person har sæde. Der ses på de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen. Der lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Nedenfor gives nogle eksempler på faktorer, der spiller ind, når spørgsmålet skal afgøres.

Eksempel 1: Hvor befinder direktionen sig?

Normalt ledes et selskab mv. af sin direktion. Hvis direktøren eller direktørerne bor i Danmark, betyder det normalt også, at selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Eksempel 2: Når det ikke er direktionen, men bestyrelsen, der træffer beslutningerne

Hvis det reelt er bestyrelsen, der står for den daglige ledelse af selskabet mv., lægges der vægt på, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes. Det er ikke nødvendigvis der, hvor bestyrelsesmøderne afholdes. Hvis en bestyrelsesformand, der bor i Danmark, reelt står for den daglige ledelse af selskabet, eller hvis beslutningerne i øvrigt er truffet i Danmark før den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde, er selskabet mv. hjemmehørende i Danmark, selv om bestyrelsesmøderne afholdes i udlandet.

Eksempel 3: Når selskabet ikke har nogen daglig ledelse?

Der forekommer selskaber mv., der ikke har nogen faktisk daglig ledelse. Det kan fx være et holdingselskab, et investeringsselskab eller lignende, hvis eneste aktivitet består i at eje aktier i andre selskaber. I et sådant selskab lægges der vægt på, hvor vigtige beslutninger om selskabet tages. Selve aktiebesiddelsen er ikke afgørende, men det har betydning, hvor der træffes beslutninger om, hvordan rettigheder i henhold til aktierne skal udøves. Det kan også tillægges betydning, hvor forhandlinger om finansiering af selskabets aktiviteter foregår. Hvis man ud fra en samlet vurdering når frem til, at hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet i et sådant selskab foregår i Danmark, har selskabets ledelse sæde i Danmark, og derfor er selskabet hjemmehørende i Danmark i overenskomstens forstand.

Bemærk

Selve aktiebesiddelsen i et selskab har som udgangspunkt ingen betydning for, hvor selskabet er hjemmehørende. Der kan godt være udenlandske aktionærer i et dansk hjemmehørende selskab og

omvendt. Den type af beslutninger, som normalt træffes på generalforsamlinger, har som udgangspunkt heller ikke betydning for, hvor selskabet er hjemmehørende.

Se også

- [C.D.1.1.2.](#) om subjektiv skattepligt for selskaber mv.
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne person og selskab
- [C.F.8.2.2.3.1.6](#) (artikel 6) om begrebet statsborgerskab.

Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og COVID -19

Styresignalet [SKM2020.298.SKTST](#) præciserer, hvordan det globale udbrud af coronavirus (COVID-19) påvirker Danmarks fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til vurderingen af fast driftssted, ledelsens sæde, fysiske personers skattemæssige hjemsted og lønindkomst for fysiske personer, der arbejder i flere lande. Styresignalet er fortsat gældende, og kan ikke anses for ophævet i forbindelse med indarbejdelsen i Den juridiske vejledning.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2024.198. SR	Master LuxCo (Spørger), var et luxembourgsk selskab, som primært investerede i fast ejendom og ejendomsrelaterede værdipapirer. Spørger havde gennem Lux HoldCo købt en ejendom i Danmark gennem selskabet DK PropCo ApS. Spørger finansierede sine investeringer dels ved hjælp af egenkapital og dels ved hjælp af aktionærlån fra den overliggende fond. Det danske selskab betalte renter til Spørger i Luxembourg. Som følge af et aktionærlån i Lux HoldCo påløb renterne til finansiering af købet af en ejendom. Spørger ønskede under spørgsmål 1 at få bekræftet, at Spørger ville anses for at være den reelle ejer af udbytte fra det danske ejendomsselskab, og derfor ikke skulle anses for at være skattepligtigt i Danmark i henhold til den danske SEL § 2, stk. 1, litra c). Skatterådet bekræftede dette. Spørger ønskede under spørgsmål 2 at få bekræftet, at det luxembourgiske selskab Lux FinCo ville anses for at være den reelle ejer af modtagne/påløbne renter af kontrolleret gæld (aktionærlån), hvor låntager var det danske ejendomsselskab, og derfor ikke skulle anses for at være skattepligtigt i Danmark i henhold til den danske SEL § 2, stk. 1, litra d). Skatterådet bekræftede dette.	
SKM2022.352. SR	Skatterådet bekræftede, at hverken Fonden eller H2 var begrænset skattepligtigt til Danmark af udbytte, der påtænktes udloddet fra et dansk ejendomsselskab, H3, til H2 og videre til Fonden. Skatterådet fandt, at den umiddelbare modtager af udbyttet, H2, der var omfattet af bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet og den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, med stor sandsynlighed kunne anses for retmæssig ejer heraf. Der vil dog altid skulle foretages en vurdering for hver enkelt udbytteudlodning, da spørgsmålet om retmæssig ejer er en transaktionsmæssig vurdering.	

	Der lagdes vægt på, at Fonden som udgangspunkt selv ville være berettiget til frafald af kildeskatten efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, såfremt Fonden havde modtaget udbytte direkte fra H3, at Fonden ikke ville udlodde al dens overskudslikviditet og at Fonden bestod af puljeaktiver, der forvaltedes af et Managementselskab, der repræsenterede og handlede på vegne af Fonden. Managementselskabet havde ingen tilknytning til investorerne i Fonden - med undtagelse af det nordiske børsnoterede selskab, G2, der ejede 10,1 pct. af deltagerkapitalen i Fonden, og derfor som udgangspunkt selv ville kunne modtage skattefri udbytter, hvis selskabet havde modtaget udbytte direkte fra H3. LL § 3 fandt efter en samlet konkret vurdering ikke anvendelse på udbytteudlodninger fra H3 til H2, idet formålet med ejerstrukturen blev vurderet til at være konkret forretningsmæssigt begrundet.	
<u>SKM2022.97.S</u> <u>R</u>	Spørger var en tysk alternativ investeringsfond, der ejede 100% af anparterne i et dansk ejendomsselskab (datterselskab). Fonden modtog udbytte og royalties fra datterselskabet, og det blev spurgt, om disse indtægter var omfattet af begrænset skattepligt i Danmark. Spørger var i henhold til de interne skatteregler i Tyskland på den ene side omfattet af fuld skattepligt (subjektiv skattepligt), men på den anden side ikke omfattet af objektiv skattepligt, idet Spørger reelt ikke betalte skat i Tyskland. Spørgsmålet var herefter, om Spørger var "skattepligtig" i Tyskland efter definitionen i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 4, stk. 1, litra a). Skatterådet fandt, at Spørger var omfattet af den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, selvom Spørger reelt ikke betalte skat i Tyskland.	
<u>SKM2021.219.</u> <u>SR</u>	Spørgsmålet drejede sig om, hvorvidt Spørger skulle anses som skattepligtig til Danmark i relation til udbytte udloddet fra et dansk ejendomsselskab. Spørger var en nordisk ejendomsinvesteringsfond, der planlagde at oprette et dansk ejendomsselskab (ApS), der skulle købe en erhvervsjendom i Danmark. Spørger var skattepligtig i det nordiske land, men var undtaget fra indkomstbeskatning efter særlige skatteregler i det nordiske land, der forudsatte opfyldelse af visse betingelser. Det var oplyst, at disse betingelser forventedes opfyldt, således at Spørger ville være fritaget for at betale skat i det nordiske land. Spørger blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i det nordiske land efter skattereglerne i det nordiske land. Spørger kunne indhente hjemstedserklæring fra skattemyndighederne i det nordiske land. Det fremgik umiddelbart af Den juridiske vejledning 2021-1, at der til udenlandske kollektive investeringsinstitutter blev stillet krav om, at Spørger skulle betale skat i hjemlandet for at kunne påberåbe sig den nordiske overenskomsts bestemmelser. Kravet om betaling af skatter i hjemlandet var dog uklart og tvetydigt formuleret i Den juridiske vejledning 2021-1. Skatterådet bekræftede på baggrund af den uklare og tvetydige formulering i Den juridiske vejledning 2021-1, at Spørger kunne påberåbe sig den nordiske overenskomsts bestemmelser. Dette uanset, at Spørger ikke betalte skat i det nordiske land. Skatterådet bekræftede således, at Spørger ikke skulle anses som skattepligtig til Danmark i relation til udbytte udloddet fra det danske ejendomsselskab til Spørger.	

Indhold

Dette afsnit handler om, i hvilket land andre end fysiske personer skal anses for skattemæssigt hjemmehørende, hvis de på grund af deres tilhørsforhold er hjemmehørende i to (eller flere) lande.

Afsnittet indeholder:

- Procedure
- Relevante kriterier ved vurdering af skattemæssigt hjemsted
- DBO'er uden tilsvarende bestemmelse
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Procedure

Hvis et selskab, en forening mv. har skattemæssigt hjemsted i to forskellige lande efter disse landes nationale lovgivning, skal dette løses ved aftale mellem de to landes kompetente myndigheder. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 3.

Relevante kriterier ved vurdering af skattemæssigt hjemsted

Ved vurderingen af hvor et selskab, en forening mv. skal anses for skattemæssigt hjemmehørende, skal der ifølge modeloverenskomstens artikel 4, stk. 3 henses til en række kriterier. Der skal således lægges vægt på sædet for den virkelige ledelse, registreringsstedet eller andre relevante kriterier. Hvis det ikke kan afgøres, i hvilket af landene enheden har skattemæssigt hjemsted, skal enheden ifølge artikel 4, stk. 3 ikke have ret til lempelse ifølge overenskomsten, medmindre dette aftales mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også punkt 22 - 24 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4, hvor det nævnes, at der kan tages hensyn til hvor enhedens bestyrelse eller tilsvarende organ normalt mødes, hvor den øverste ledelse sædvanligvis udføres, hvor den øverste daglige ledelse udøves, hvor enhedens hovedkontor er placeret, hvilket lands lovgivning der regulerer enhedens juridiske status og hvor enhedens regnskabsmateriale opbevares. Endelig kan også inddrages om en afgørelse om skattemæssigt hjemsted i det ene land frem for det andet kan indebære en risiko for en utilsigtet anvendelse af overenskomsten etc.

Eksempel

Et dansk indregistreret selskab var 100 pct. ejet af et tysk selskab, og alle bestyrelsesmedlemmer var bosat i Tyskland, mens direktøren var bosat i Danmark. Højesteret fandt, at overenskomstens bestemmelse måtte forstås så hovedvægten skal lægges på, hvor selskabets daglige ledelse varetages. Det er almindeligvis direktionen, der varetager denne funktion, og hovedvægten måtte derfor lægges på, hvor direktionen havde sæde. Der var ikke grundlag for at antage, at selskabets daglige ledelse i den konkrete sag ikke havde været varetaget af direktøren. Se TfS 1998, 607 HRD.

DBO'er uden tilsvarende bestemmelse

Nogle danske DBO'er indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 4, stk. 3, eller nogen anden konfliktløsningsregel i tilfælde af dobbeltdomicil for juridiske personer.

Baggrunden er, at nogle lande mener, at tilfælde af dobbeltdomicil for juridiske personer er så sjældne, at det ikke er hensigtsmæssigt, at DBO'erne indeholder en konfliktløsningsregel. I disse DBO'er skal sådanne konflikter søges løst ved aftale mellem de to landes kompetente myndigheder efter modeloverenskomstens artikel 25. Se punkt 24.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4, om, hvilke kriterier de kompetente myndigheder skal gå frem efter.

Se også

- [C.F.8.2.2.25](#) (artikel 25) om fremgangsmåden ved gensidige aftaler.
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne person og selskab
- [C.F.8.2.2.4.2.1](#) om begrebet ledelsens sæde.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
TfS 1998, 607 HRD	Dobbeltdomicil; selskabets egentlige ledelse i DK. Dansk indregistreret aktieselskab, hvor eneaktionæren var et tysk selskab, og alle tre bestyrelsesmedlemmer var bosat i Tyskland, mens direktøren, som var daglig leder af virksomheden, havde bopæl i Danmark. Højesteret fandt, at et selskabs egentlige ledelse efter artikel 4, stk. 3 i modeloverenskomsten, måtte forstås således, at hovedvægten skal lægges på, hvor selskabets daglige ledelse varetages. Det er almindeligvis direktionen, der varetager denne funktion, og hovedvægten måtte derfor lægges på, hvor direktionen havde sæde. Der var ikke grundlag for at antage, at selskabets daglige ledelse i den konkrete sag ikke havde været varetaget af direktionen.	
Landsskatteretten		
TfS 2000, 209 LSR	Et Irsk selskab, der ledes fra Irland, er ikke hjemmehørende i Danmark uanset tæt samarbejde med en dansk bank. Det irske selskab fik rådgivning af den danske bank der også administrerede det irske selskab. Men da den danske bank blev betalt for dette på markedsvilkår og de egentlige beslutninger blev truffet af bestyrelsen i Irland, kunne det irske selskab ikke anses for hjemmehørende i Danmark	
Skatterådet og Ligningsrådet		
TfS 2000, 196 LR	Ledelsens sæde i DK. Et moderselskab ejede ikke-finansielle selskaber i en række lande. En del af disse selskaber var 100 pct. ejet af et hollandsk holdingselskab C BV. I forbindelse med en omstrukturering af koncernen ønskedes stiftet et nyt hollandsk holdingselskab B BV der skulle eje samtlige aktier i C BV. Holdingselskab B BV er registreret i Holland. Ligningsrådet udtalte, at ledelsen ville få sit sæde i Danmark. Der blev lagt vægt på, at hovedparten af bestyrelsesmedlemmerne ville være bosiddende i DK, og alle betydende ledelsesmæssige beslutninger ville blive truffet i DK.	

C.F.8.2.2.4.2.3 Ikke fysiske personer uden skattemæssigt hjemsted

Indhold

Dette afsnit handler om de situationer, hvor en ikke fysisk person er uden skattemæssigt hjemsted i noget af landene.

Afsnittet indeholder

- Forskellige kriterier for hjemsted
- Betydningen af forskellige kriterier
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Forskellige kriterier for hjemsted

Modeloverenskomsten tager udgangspunkt i, at landene hver for sig har en lovgivning, der regulerer, hvor en juridisk person skal anses for at have skattemæssigt hjemsted. Landenes interne regler behøver ikke at svare til modeloverenskomsten.

Nogle lande lægger vægt på ledelsens sæde, andre på, hvor et selskab mv. er registreret. Nogle anvender en kombination af kriterier. Det betyder, at der i konkrete situationer kan være konflikt mellem reglerne i de involverede lande.

Betydningen af forskellige kriterier

Der kan forekomme situationer, hvor en juridisk person ikke har skattemæssigt hjemsted i overenskomstens forstand i landene.

Hvis det ene land (land A) bruger registreringsstedet som afgørende kriterium i sin interne ret, mens det andet land (land B) bruger ledelsens sæde som afgørende kriterium i sin interne ret, kan der opstå én af de følgende to situationer:

Eksempel 1

En juridisk person, der er registreret i land A, men har sin ledelses sæde i land B, vil have skattemæssigt hjemsted i begge lande. Dette kaldes dobbeltdomicil. Se afsnit [C.F.8.2.2.4.2.2](#) om skattemæssigt hjemsted efter modeloverenskomsten for juridiske personer med dobbeltdomicil.

Eksempel 2

En juridisk person, der er registreret i land B, men har sin ledelses sæde i land A, vil ikke have skattemæssigt hjemsted i landene.

Bemærk

Problemstillingen i eksemplet ovenfor kan ikke løses af modeloverenskomsten. Ganske vist foreskriver modeloverenskomsten, at land A er den juridiske persons skattemæssige hjemsted i modeloverenskomstens forstand. Men om den juridiske person faktisk er fuldt skattepligtigt til land A, afhænger alene af land As interne regler. Mange lande, herunder Danmark, søger at indrette og fortolke deres interne lovgivning så det undgås, at juridiske personer falder helt uden for beskatning.

Eksempel

Efter dansk ret er et aktieselskab mv. som udgangspunkt fuldt skattepligtigt til Danmark, hvis det er indregistreret eller stiftet her. Se [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 1.

Et anpartsselskab var indregistreret i Danmark, men ledelsens sæde fandtes i USA. Det kunne dog ikke fastslås, at selskabet var fuldt skattepligtigt til USA. DBO'en, der ikke indeholdt en konfliktløsningsregel, tillagde Danmark beskatningsretten på grundlag af registreringsstedet. Se [SKM2007.151.HR.](#)

Højesteret fastslog, at anpartsselskabet var fuldt skattepligtigt til Danmark, fordi det var indregistreret i Danmark. Fuldt skattepligtigt efter [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 1, krævede således ikke, at ledelsens sæde også skulle være i Danmark. Kun indregistreringen var afgørende. Højesteret lagde bl.a. vægt på, at et krav om, at ledelsens sæde skulle være i Danmark, i det konkrete tilfælde ville have ført til, at selskabet hverken var fuldt skattepligtigt i Danmark eller i USA.

Se også

Se også [SKM2017.539.VLR](#), hvor retten lagde til grund, at en fond ikke kunne anses for hjemmehørende i Nederlandene som følge af, at fonden var skattefritaget dér.

Se også

- [C.D.1.1.2.](#) om subjektiv skattepligt for selskaber mv.
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne person og selskab.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
<u>SKM2007.151.HR</u>	Anpartsselskab. Registreret i DK, men ledelsens sæde i USA. Fortolkning af <u>SEL § 1</u> , stk. 1, nr. 1, og gl. USA-DBO, som tillagde registreringslandet fuld skattepligt. Højesterets flertal (4-3) fastslog fuld skattepligt til DK på grundlag af registrering. Udtalt, at hvis der ud over registrering havde været krav om, at selskabet skulle ledes fra DK, ville selskabet hverken have været fuldt skattepligtigt i DK eller i USA. DBO'en fandt ikke anvendelse, da der ikke forelå dobbeltdomicil, fordi selskabet ikke var fuldt skattepligtigt til USA efter amerikanske regler.	
Landsretsdomme		
<u>SKM2017.539.VLR</u>	Et holdingselskab og en fond (A) havde gjort gældende, at fonden (A) var omfattet af den dansk-hollandske DBO artikel 4, der svarer til OECD modeloverenskomsten. Dette skulle afgøres efter hollandsk ret. Retten lagde til grund, at fonden (A) ikke kunne anses for hjemmehørende i Nederlandene, som følge af, at fonden var skattefritaget dér.	Dommen blev anket til Højesteret som dog ikke havde anledning til at tage stilling til spørgsmålet, idet fonden ikke efter dansk ret blev ansat for rette indkomstmodtager. Se <u>SKM2018.376.HR</u> .
Landsskatteretskendelser		
<u>SKM2003.544.LSR</u>	Et selskab, der var indregistreret i Danmark, ansås for fuldt skattepligtigt til Danmark, uanset at ledelsens sæde var i USA, da det var afgørende, at selskabet ved registreringen havde angivet at have hjemsted i Danmark. Selskabet ansås endvidere at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter den gældende DBO mellem USA og Danmark.	

C.F.8.2.2.4.3 Skattemæssigt hjemsted for stater, dertil hørende politiske underafdelinger og lokale myndigheder

Indhold

Dette afsnit handler om skattemæssigt hjemsted for stater, politiske underafdelinger og lokal myndighed.

Udtrykket "hjemmehørende" omfatter også staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed. Dog omfatter udtrykket ikke en person, som er skattepligtigt til den pågældende stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat, eller formue, der befinder sig der.

I Danmark er kommuner og regioner omfattet af overenskomsten.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.1.4](#) om, hvordan modeloverenskomsten finder anvendelse på stater, deres politiske underafdelinger og lokale myndigheder.

Se også

- [C.F.8.2.2.1.4](#) om særlige spørgsmål ved helejede enheder, dvs. institutioner og lignende, som er ejet af staten eller af kommuner og lignende, men som ikke er en del af selve staten mv.
- SEL § 3 og afsnit [C.D.1.3.1](#) om skattefritagne selskaber og institutioner med flere.

C.F.8.2.2.5 Artikel 5: Fast driftssted

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører fast driftssted.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om fast driftssted ([C.F.8.2.2.5.1](#))
- Fast forretningssted ([C.F.8.2.2.5.2](#))
- Agentreglen ([C.F.8.2.2.5.3](#))
- Tjenesteydelser og E-handel ([C.F.8.2.2.5.4](#))
- Fast driftssted inden for koncerner ([C.F.8.2.2.5.5](#)).

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Relevante kommentarer til artiklen er kun delvist indarbejdet i denne opdatering. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.5.1 Generelt om fast driftssted

Enhver form for foretagende kan indrette sig sådan, at det har en del af sin erhvervsvirksomhed i et andet land end det, hvor det selv er hjemmehørende. Det kan betyde, at det land, hvor aktiviteten foregår, har beskatningsretten til en del af foretagendets indkomst. Det er ikke alle former for aktivitet i et land, der medfører, at dette land kan beskatte indkomsten. Begrebet fast driftssted bruges, når man har brug for at omtale den del af foretagendet, som det andet land kan beskatte.

Begrebet fast driftssted er fastlagt i modeloverenskomstens artikel 5. Denne artikel hører tæt sammen med modeloverenskomstens artikel 7. Modeloverenskomstens artikel 7 handler om beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed og regulerer bl.a. hvilken indkomst, der kan henføres til fast driftssted. Se punkt 132 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5. Her beskrives sammenhængen mellem modeloverenskomstens artikel 5 og modeloverenskomstens artikel 7.

Der kan statueres fast driftssted efter reglen om et fast forretningssted ([C.F.8.2.2.5.2](#)) eller efter agentreglen ([C.F.8.2.2.5.3](#)). Se modeloverenskomstens artikel 5.

Bemærk

Begrebet fast driftssted bruges både i forbindelse med DBO'er og i interne danske regler. Med ganske få undtagelser (bygge- og anlægsvirksomhed) fortolker de interne danske regler begrebet fast driftssted i overensstemmelse med modeloverenskomsten. Se afsnit [C.F.3.1.5](#) og [C.D.1.2.2](#) om de interne danske regler for begrænset skattepligt af udenlandske foretagenders faste driftssteder i Danmark.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om begreberne kildeland og bopælsland og hvad det vil sige, at et land har beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begreberne hjemmehørende og skattemæssigt hjemsted
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

COVID-19 - præcisering af praksis vedr. fast driftssted

Skattestyrelsen har udarbejdet et styresignal, [SKM2020.298.SKTST](#) som blandt andet præciserer, hvordan den aktuelle situation som følge af det globale udbrud af coronavirus (COVID-19) påvirker Danmarks fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og [SEL § 2](#), stk. 1, litra a,

i forhold til vurderingen af fast driftssted. Styresignalet er fortsat gældende, og kan ikke anses for ophævet i forbindelse med indarbejdelsen i Den juridiske vejledning.

C.F.8.2.2.5.2 Fast forretningssted

Indhold

Dette afsnit handler om fast forretningssted.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel om fast forretningssted ([C.F.8.2.2.5.2.1](#))
- Undtagelse: hjælpe- og forberedelsesaktiviteter ([C.F.8.2.2.5.2.2](#))
- Bygge- og anlægsvirksomhed ([C.F.8.2.2.5.2.3](#))
- [Dansk] undtagelse for olieefterforskning og -indvinding ([C.F.8.2.2.5.2.4](#))

C.F.8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted

Indhold

Dette afsnit handler om, hvordan fast driftssted kan statueres efter reglerne om fast forretningssted (1. kriterium for fast driftssted).

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel
- Forretningssted
- Fast forretningssted
- Varighed af aktiviteten
- Virksomhedsudøvelse
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Hovedregel

Modeloverenskomstens udgangspunkt er, at et fast driftssted er et fast forretningssted, hvor et foretagendes erhvervsvirksomhed helt eller delvis udøves fra. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Definitionen indeholder følgende betingelser:

- eksistensen af et **forretningssted**
- at dette forretningssted skal være **fast**
- **virksomhedsudøvelse** for foretagendet, skal ske gennem dette faste forretningssted.

Et foretagende skal opfylde alle tre betingelser for at udgøre et fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. Se punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Forretningssted

Et fast forretningssted er fx

- et sted, hvorfra et foretagende ledes
- en filial
- et kontor
- en fabrik
- et værksted
- en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Opregningen er ikke udtømmende. Udtrykket "forretningssted" dækker over alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve aktiviteten. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 2, og punkt 10 i kommentaren til artikel 5.

Det er ligegyldigt, om foretagendet

- ejer
- lejer
- låner
- eller på anden måde har rådighed over de lokaler, som det faste forretningssted benytter. Se punkt 10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lokale eller en anden synlig indretning. Se punkt 10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Eksempler

Hvis en leverandør fra et andet land læsser varer af hos en kunde på et bestemt sted, er tilstedeværelsen derimod for ringe til, at det sted, hvor varerne læsses af, udgør et fast driftssted for leverandøren. Det gælder, uanset hvor ofte der læsses varer af på stedet. Se punkt 16 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Hvis en maler fra et andet land hver uge gennem flere år tilbringer tre dage med at male i en kontorbygning for samme virksomhed, får maleren fast driftssted i det land, hvor bygningen ligger. Se punkt 17 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Fast forretningssted

Forretningsstedet skal være fast. Heri ligger to betingelser, der begge skal være opfyldt for, at et forretningssted kan være fast:

- virksomheden skal have en kommerciel og geografisk sammenhæng
- virksomheden skal være af en vis varighed.

Kommerciel og geografisk sammenhæng

Der skal sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet. Når en virksomhed er af en sådan karakter, at virksomheden flytter mellem lokaliteter, der grænser op til hinanden, kan det være vanskeligt at bestemme, om der er tale om et enkelt forretningssted. Der foreligger imidlertid normalt et enkelt forretningssted i tilfælde hvor en lokalitet, inden for hvilken aktiviteten flyttes rundt, kan karakteriseres som en kommerciel og geografisk enhed, som fx en mine. Se punkt 21 til punkt 24 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Eksempler

Hvis en bygning huser et antal indbyrdes uafhængige virksomheder, og en maler først har kontrakt med én af virksomhederne og senere fortsætter med at male i bygningen, men nu på kontrakt med en anden virksomhed i bygningen, så får maleren ikke fast driftssted i det land, hvor bygningen ligger. Modsat eksemplet ovenfor, hvor maleren har kontrakt med kun én virksomhed. Se punkt 24 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

En stadeplads på et marked, som anvendes tilbagevendende af en handlende fra et andet land, er fx et fast driftssted for den handlende. Det gælder, selv om den handlende ikke står på den samme stadeplads på markedet hver gang. Se punkt 23 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Eksempel 1

Et dansk ventureselskab i form af et kommanditselskab havde til formål at erhverve anlægsaktier. Ligningsrådet fandt, at den udøvede aktivitet ikke opfyldte betingelsen om, at der skulle udøves erhverv fra et fast driftssted her i landet. Se [SKM2001.493.LR.](#)

Afgørelsen er kommenteret af daværende formand for Ligningsrådet Niels Winther-Sørensen i SU 2002, 370. I artiklen anføres bl.a., at Ligningsrådet ikke sondrede mellem de tre stillede spørgsmål. I spørgsmål 1 havde repræsentanten gjort gældende, at investorerne ikke udøvede erhverv. I spørgsmål 3 havde repræsentanten gjort gældende, at betingelsen om "fast driftssted" ikke var opfyldt. Ligningsrådets svar indeholdt ikke denne sontring.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen om fast driftssted ikke var opfyldt i den konkrete sag, og at det derfor alene havde teoretisk interesse at diskutere, om investorerne udøvede erhverv eller ikke. Vurderingen bag begrundelsen i [SKM2001.493.LR](#) var, at kommanditselskabet ikke havde et fast forretningssted, hvorfor der allerede af den grund ikke forelå et fast driftssted. Se hertil [SKM2013.899.SR](#), hvor Skatterådet i sin begrundelse tiltræder denne opfattelse.

Varighed af aktiviteten

Et forretningssted skal have en vis permanent karakter for at være et fast forretningssted og dermed et fast driftssted. OECD-medlemslandenes praksis med hensyn til varigheden har ikke været ensartet, men praksis viser at fast driftssted normalt ikke har været statueret, hvis aktiviteten har varet mindre end 6 måneder. Men der er ikke nogen fast nedre grænse for perioden, og der kan foreligge fast driftssted selvom foretagendet kun har eksisteret i kort tid som følge af virksomhedens art. En anden undtagelse er tilfælde, hvor virksomheden er af tilbagevendende karakter. I sådanne tilfælde skal hver tidsperiode ses i sammenhæng med det antal gange forretningsstedet er anvendt. Se punkt 28 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Eksempel

Et svensk selskab deltog sammen med et dansk selskab som interessent i et dansk interessentskab, der drev et kraftværk. Sagen handlede om perioden før kraftværket blev sat i drift. Landsskatteretten fandt, at interessentskabet ikke udøvede virksomhed bestående af planlægning, kontrol, rådgivning eller anden personaleindsats i forbindelse med bygge- og anlægsprojektet. Landsskatteretten anså heller ikke interessentskabet for at drive næring med bygge- og anlægsvirksomhed. Det svenske selskab blev derfor først begrænset skattepligtigt til Danmark på det tidspunkt, hvor interessentskabet begyndte at drive et kraftværk. Se TfS 1996, 619 LSR.

Eksempel

Selskab A påtænkte at levere en række undervisningsydelser hos en kunde i kundens lokaler i Danmark. Undervisningen strakte sig over et begrænset antal dage, og der var sædvanligvis et par uger/måneder imellem de enkelte kurser. Kontrakten omfattede imidlertid en periode på ca. 5 år. Skatterådet fandt, at Selskab A fik fast driftssted i Danmark. Se [SKM2015.634.SR.](#)

Eksempel

Et tysk selskab havde en dansk medarbejder. Medarbejderen skulle i en periode på 6 måneder arbejde fra et hjemmekontor i Danmark. Medarbejderen udøvede selskabets kernevirksomhed fra

medarbejderens hjem. Medarbejderen skulle arbejde 3 dage om måneden i Tyskland, og resten af måneden i Danmark. Skatterådet fandt at det tyske selskab fik fast driftssted i Danmark. Se [SKM2020.208.SR](#).

Start og ophør af fast driftssted

Det faste driftssted opstår, så snart foretagendet begynder at udøve sin virksomhed gennem det faste forretningssted. Det betyder, at den fase, hvor det faste forretningssted som sådan etableres, ikke skal medregnes. Den fase, hvor det faste forretningssted er taget i brug, men endnu kun bruges til at forberede den egentlige aktivitet, skal derimod medregnes.

Det faste driftssted ophører med at eksistere, når det faste forretningssted er afviklet, eller når foretagendet ophører med at drive sin aktivitet gennem stedet. Fx ophører det faste driftssted, hvis forretningsstedet leases eller udlejes til et andet foretagende, medmindre der er en særlig tilknytning mellem de to foretagender.

Se punkt 44 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Bemærk

Efter modeloverenskomsten kan bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde, kun betegnes som fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder. Se afsnit [C.F.8.2.2.5.2.3](#) om bygge- og anlægsvirksomhed og modeloverenskomstens artikel 5, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.D.1.2.7](#) om [SEL § 2 C](#).

Virksomhedsudøvelse

Et kontor eller en adresse er ikke i sig selv nok til at udgøre et fast driftssted. Det kræves også, at der aktivt foregår en eller anden form for virksomhed fra stedet. I de fleste tilfælde er der tale om fx lønansatte, men det kan også være som underleverandør eller igennem automatiseret udstyr. Se punkt 39-41 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Eksempel 1

Udenlandske kommanditister i et K/S fik fast driftssted i Danmark efter [SEL § 2](#), stk. 1, litra a, fortolket i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5. K/S'et blev anset for at have et fast forretningssted i Danmark i managementselskabets lokaler, og blev endvidere anset for at drive erhvervsmæssig virksomhed gennem disse lokaler. Dette medførte, at de udenlandske kommanditister ved deltagelse K/S'et fik fast driftssted i Danmark efter artikel 5, stk. 1. Se [SKM2013.899.SR](#)

Eksempel 2

En schweizisk virksomhed blev ikke tilstrækkeligt udøvet fra Danmark til, at Landsskatteretten kunne anse virksomheden for erhvervsmæssig. Virksomheden gav generelt ikke overskud, og der var ikke udøvet drift gennem forretningsadressen i Danmark på regelmæssig måde, idet klageren alene havde været i Danmark i en uge i det pågældende indkomstår på forretningsadressen. Se [SKM2002.654.LSR](#).

Eksempel 3

Et dansk kommanditselskab blev administreret af et dansk administrationsselskab, hvilket betød, at en udenlandsk kommanditist fik fast driftssted i Danmark. Se [SKM2009.72.LSR](#).

Eksempel 4

Tysk selskab fik ikke fast driftssted i Danmark i forbindelse med togdrift i Danmark. Det tyske selskab lejede et lokale i Danmark, hvor lokomotivførerne kunne holde pause. Lokalet blev anset for at udgøre et fast forretningssted, men aktiviteten blev anset for at være af forberedende og hjælpende karakter. Derfor fik selskabet ikke fast driftssted i Danmark. Se [SKM2011.288.SR](#). Sagen blev efterfølgende påklaget til Landsskatteretten, men der blev sagens spørgsmål om arbejdsudleje udelukkende behandlet. Se [SKM2012.433.LSR](#).

Se også

Se også modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, og afsnit [C.F.8.2.2.5.2.2](#) om hjælpe- og forberedelsesaktiviteter.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord
Højesteretsdomme	
SKM2004.116.HR	Højesteret fandt, at en skatteydere indskud af en helikopter i et tysk selskab, ikke medførte fast driftssted i Tyskland for skatteyderen. Indskuddet skete med henblik på, at det tyske selskab skulle udchartre helikopteren til sit moderselskab. Skatteyderen beskæftigede sig ikke med helikopterdriften i Tyskland, og han havde ikke kontor eller andet fast forretningssted i Tyskland. Det tyske selskab var ikke undergivet instruktion fra skatteyderen. Driftsherrisikoen påhvilede det tyske selskab, der udlejede helikopteren i selskabets eget navn. Det tyske selskab blev af Højesteret karakteriseret som en uafhængig repræsentant i forhold til skatteyderen, og det tyske selskab handlede inden for rammerne af sin sædvanlige virksomhed. Skatteyderen havde derfor ikke fast driftssted gennem det tyske selskab. Ikke fast driftssted.
Landsretsdomme	
SKM2019.334.VLR	Landsretten fandt, at det hverken efter ordlyden af artikel 5, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller efter kommentarerne til OECD's modeloverenskomst er en forudsætning for etablering af fast driftssted, at det udenlandske foretagendes virksomhed udøves på det faste forretningssted af foretagendets eget personale eller af andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet. Landsretten bemærkede i den forbindelse, at de nye kommentarer til OECD's modeloverenskomst fra 2017 kunne inddrages ved fortolkningen af artikel 5, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, da de nye kommentarer må anses for at præcisere fortolkningen af begrebet fast driftssted. Vedrørende den konkrete sag fandt landsretten, at det litauiske selskab som følge af aftalerne med det danske selskab fik fast driftssted i Danmark. Landsretten lagde herve vægt på, at en væsentlig aktivitet i den virksomhed, som udøves af det litauiske selskab efter aftalerne ville blive udøvet gennem det faste forretningssted i Danmark for det litauiske selskabs økonomiske regning og risiko med det danske selskab som underleverandør. Fast driftssted.
SKM2019.185.ØLR	Efter en samlet bedømmelse af sagens omstændigheder fandt landsretten, at der var skabt en formodning for, at et af virksomhedens danske lejemaal havde fungeret som et fast forretningssted, hvorfra appellant i hvert fald delvist havde ledet, styret og koordineret virksomhedens aktiviteter i Danmark, og at denne styrende virksomhed ikke kunne betragtes som forberedende eller hjælpende virksomhed. Fast driftssted
Landsskatteretten	
SKM2023.49.LSR	Retten fandt, at arbejdsgiverens aktivitet på den danske kontinentalsokkel af en varighed på 25 dage i den konkrete situation ikke var tilstrækkeligt til at kunne udgøre et fast driftssted i Danmark, hvorved Danmark ikke havde beskatningsretten til lønindkomsten i henhold til artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2. Landsskatteretten ændrede således SKATs afgørelse på dette punkt. For medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne bemærkede Landsskatteretten, at disse lande som udgangspunkt havde beskatningsretten til medarbejderens lønindkomst, da det måtte lægges til grund, at medarbejderne var skattemæssigt hjemmehørende i henholdsvis Sydafrika, Ukraine og

	Filippinerne. Retten bemærkede videre, at Danmark dog havde beskatningsretten for den del af lønindkomsten, der kunne henføres til arbejde udført i Danmark. Selskabet, der udbetalte lønnen til medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne, var hjemmehørende i Cypern, hvorfor Sydafrika, Ukraine og Filippinerne allerede af denne årsag ikke havde beskatningsretten efter artikel 15, stk. 2, jf. litra b. Landsskatteretten fandt herefter, at Danmark havde beskatningsretten til lønindkomsten optjent ved arbejde udført på den danske kontinentalsokkel for medarbejdere fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne i henhold til artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse på dette punkt.
<u>SKM2021.252.LSR</u>	Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets bindende svar, hvorefter et udenlandsk selskab ville blive anset for at etablere fast driftssted i Danmark . Landsskatteretten lagde vægt på, at arbejdsopgaver for en medarbejder her i landet efter beskrivelsen ikke kunne anses for udelukkende at være alene af forberedende eller hjælpende karakter, men måtte anses for at udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af selskabets virksomhed sin helhed.
<u>SKM2013.234.LSR</u>	Et dansk ApS, H3 ApS, var ejet af et selskab hjemmehørende i USA, H2 Ltd. H2 Ltd. var begrænset skattepligtig til Danmark, jf. § 2, stk. 1, litra a, jf. <u>SEL § 2 A</u> , stk. 6 (nu stk. 8) som følge af, at H2 Ltd. havde valgt at behandle H3 ApS som en transparent enhed efter de amerikanske check-the-box regler. H3 ApS foretog koncerninterne udlån og sagen angik, om Danmark havde ret til at beskatte renteindtægterne efter DBO'en med USA. Landsskatteretten fastslog, at H2 Ltd. i henhold til bestemmelsens ordlyd anses for skattemæssigt at have et per se fast driftssted i Danmark. Landsskatteretten fastslog, efter enighed mellem selskabets repræsentant og Kammeradvokaten på vegne af SKAT, at H2 Ltd. via H3 ApS ikke havde fast driftssted i Danmark i DBO'ens forstand. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2009.72.LSR</u>	En dansker, der var fuldt skattepligtig til Japan, ejede to skibsanparter i to danske kommanditselskaber. Disse blev administreret af administrationsselskaber i Danmark. LSR fandt, at kommanditselskaberne reelt var ledet af administrationsselskaberne, og at der styringsmæssigt ikke havde været nogen adskillelse mellem administrationsselskaberne og kommanditselskaberne. Kommanditisten havde derfor fast driftssted i Danmark efter artikel 5 i den dansk-japanske DBO og var begrænset skattepligtig til Danmark efter <u>KSL § 2</u> , stk. 1, nr. 4.
<u>SKM2002.654.LSR</u>	Ikke erhvervsmæssig aktivitet. En schweizisk virksomhed blev ikke udøvet tilstrækkelig til at driften kunne anses for erhvervsmæssig. Virksomheden gav generelt ikke overskud. Den var ikke drevet fra Schweiz, hvor ejeren opholdt sig. Ejeren opholdt sig alene i Danmark i en uge på forretningsadressen, der også var hans mors adresse. Ikke fast driftssted.
TfS 1996, 619 LSR	Varighed af aktivitet. Svensk selskab deltog sammen med et dansk selskab som interessent i et dansk interessentskab, der drev et kraftværk. Sagen handlede om perioden før kraftværket blev sat i drift. LSR fandt, at interessentskabet ikke udøvede virksomhed bestående af planlægning, kontrol, rådgivning eller anden personaleindsats i forbindelse med bygge- og anlægsprojektet. LSR anså heller ikke interessentskabet for at drive næring med bygge- og anlægsvirksomhed. Det svenske selskab blev derfor først begrænset skattepligtigt til Danmark på det tidspunkt, hvor interessentskabet begyndte at drive et kraftværk. Ikke fast driftssted i anlægsperiode.
TfS 1998, 556 LSR	En journalist, der havde arbejdet i udlandet, ansås hverken for at have bopæl eller fast driftssted i Danmark i den periode sagen angik. Landsskatteretten lagde til grund, at journalisten ikke havde kontor eller lignende faciliteter i Danmark, at han ikke havde udarbejdet sine artikler i Danmark, at han havde udøvet sin journalistiske virksomhed i udlandet, og at han kun af praktiske årsager havde anvendt en dansk adresse som postadresse. Ikke fast driftssted.
TfS 1998, 89 LSR	Dansk selskab, der ydede rådgivning inden for Management Buy Out fra England, hvor det havde lokaler til rådighed, blev ikke anset for at drive virksomhed i udlandet for et fast driftssted. At forretningsstedet skal være fast, betyder at der sædvanligvis skal være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særlig geografisk bestemt lokalitet. Forretningsstedet skal også have en vis grad af varighed og ikke blot være midlertidigt.
Skatterådet	
► <u>SKM2024.650.SR</u> ◀	► Spørger påtænkte at sælge selskabets ejerandel i H1 til nystiftet selskab i land udenfor DBO med Danmark, ejet 100 % af det danske selskabs moderselskab, der var

	skattemæssigt hjemmehørende i Canada. Baggrunden for salget var, at Spørger påtænkte likvideret, og aktiverne i selskabet ønskedes frasolgt inden likvidationen. H1 udgjorde samarbejdsaftale med to andre selskaber om (aktivitet udeladt) i X-land. Spørger ønskede derfor bekræftet, at aktiviteten i H1 efter danske skatteregler udgjorde et fast driftssted i X-land, og at indtægter og udgifter fra aktiviteten i H1 derfor ikke skulle medregnes ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2. Såfremt dette blev bekræftet, var det ønsket bekræftet, at Spørger ved et salg af ejerandelen i H1 ikke skulle indregne det realiserede provenu ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst. Endelig var det ønsket bekræftet, at det canadiske moderselskab ved modtagelse af en udlodning fra Spørger af det realiserede provenu fra salget af ejerandelen i H1 ikke var begrænset skattepligtig til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1. Skatterådet svarede bekræftende på alle tre spørgsmål. ◀
▶ SKM2024.432.SR	▶ Spørger, der var ansat som administrerende direktør i H1, arbejdede fra starten af 2024, 40 pct. af tiden fra sit hjemmekontor i Danmark og 60 pct. af tiden fra H1's kontorfaciliteter i Sverige. Skatterådet bekræftede, at H1 ikke herved fik ledelsens sæde i Danmark fra starten af 2024, da Spørger arbejdede i Sverige i hovedparten af tiden. Skatterådet fandt derimod, at H1 fik fast driftssted i Danmark, som følge af den aktivitet, som Spørger fra starten af 2024 udøvede for H1 fra sit hjem i Danmark. Spørger havde som administrerende direktør afgørende indflydelse på de daglige ledelsesbeslutninger i H1, og indtog derfor en så væsentlig position i H1. Da arbejdet fra hjemmekontoret ikke alene opstod tilfældigt og sporadisk, men derimod på forhånd var planlagt til at udgøre 40 pct. af arbejdstiden, ville arbejdet derfor i lighed med SKM2022.557.SR og SKM2023.423.SR medføre fast driftssted i Danmark for H1. ◀
SKM.2024.222.SR	Spørger var en udenlandsk uafhængig nonprofitorganisation, etableret som et selskab med begrænset hæftelse. Spørger ønskede at udvide sine aktiviteter til andre lande i Europa. Derfor havde Spørger ansat en medarbejder i Danmark til at lede en dansk filial. Spørger ønskede at få bekræftet, at der ikke var tale om et fast driftssted i Danmark henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Spørger ønskede desuden at få bekræftet, at Spørger ikke var lønsumsafgiftspligtig af de aktiviteter, som vil udføres i Danmark, jf. lønsumsafgiftsloven § 1. Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke ville blive begrænset skattepligtig til Danmark, idet der ikke blev anset udøvet erhverv gennem filialen. Som følge heraf bortfaldt to spørgsmål i relation til indkomstopgørelsen af filialens indkomst. Skatterådet bekræftede desuden, at Spørger ikke var lønsumsafgiftspligtig af de aktiviteter, som ville blive udført i Danmark.
SKM2023.423.SR	Skatterådet kunne ikke bekræfte i spørgsmål 2, at det udenlandske selskab ikke fik fast driftssted i Danmark gennem direktørens arbejde i Danmark.
SKM2023.277.SR	Spørger var dansk statsborger og flyttede i 1991 fra Danmark til USA. Spørger var eneste ejer og ansatte i det amerikanske selskab, G1 Inc. Spørger var ansat som selskabets administrerende direktør [President]. Spørger påtænkte at etablere bopæl i Danmark (helårsbolig), hvorfra han også ville arbejde i de næste 5-10 år. Spørger forventede at have mellem 120-150 årlige opholdsdage i Danmark fordelt på 4-5 årlige ophold af hver 3-6 ugers varighed, og en forventet arbejdsindsats på mellem 15-20 timer om ugen. Opholdene i Danmark skyldtes familiemæssige årsager. Skatterådet bekræftede i spørgsmål 1, at G1 Inc. skulle betragtes som et selvstændigt skattesubjekt, idet enheden kunne sidestilles med et selskab, som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Skatterådet bekræftede i spørgsmål 2, at Spørger ville blive betragtet som dobbeltdomicileret med skattemæssigt hjemsted i USA.

Skatterådet bekræftede i spørgsmål 3, at G1 Inc. ikke var hjemmehørende i Danmark grundet ledelsens sæde, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Der blev lagt vægt på, at Spørger efter flytningen til Danmark fortsat ville udøve hovedparten af den daglige ledelse fra selskabets kontor i USA.

Skatterådet fandt i spørgsmål 4, at Spørgers arbejde fra bopælen i Danmark ville statuere **fast driftssted** for G1 Inc., jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Der blev lagt vægt på, at Spørger i de perioder hvor han var i Danmark, ville udføre arbejde forbundet med den daglige ledelse af selskabet i en nærmere ubestemt fremtid. Arbejdet opstod herved ikke alene tilfældigt og sporadisk. Svaret var ikke i overensstemmelse med Spørgeres ønske.

Skatterådet kunne ikke bekræfte i spørgsmål 5, at konsekvensen af det faste driftssted ville betyde, at det udelukkende var Spørgers lønindkomst, som ville blive beskattet i Danmark. Der blev lagt vægt på, at der til det faste driftssted i Danmark skulle henføres en fortjeneste svarende til de funktioner, som Spørger ville varetage, hvilket blandt andet udgjorde daglig ledelse og udøvelse af selskabets virksomhed i øvrigt.

SKM2023.101.SR

H4 (herefter Asset Co.) ejede køretøjer, som blev leaset til et dansk søsterselskab, H2 (Opco), som videreleadede dem til danske kunder. Asset Co. skulle bruge et dansk CVR nr. for at kunne foretage online-registrering af sine køretøjer i Motorregisteret og for at kunne tinglyse samlet virksomhedspant i køretøjerne i Personbogen. Asset Co. havde derfor etableret en filial i Danmark. Der var ingen aktivitet i filialen.

Asset Co. havde en serviceaftale med et X-landsk søsterselskab, H3, ifølge hvilken H3 leverede services i forbindelse med leasingaftaler og aktiver, som blev leaset til danske kunder. Der var tale om opkrævning og vedligeholdelsesservice til danske kunder, og om nødvendigt markedsføringsydelser til Asset Co. i forbindelse med gensalg af køretøjer. Disse services blev i praksis udført af medarbejdere, der var ansat i det danske søsterselskab Opco. Opco modtog som underleverandør betaling for ydelserne på armslængdevilkår.

Asset Co. ønskede bekræftet, at etableringen af den danske filial ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark efter artikel 5, stk.1, jf. stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y-land.

Skatterådet bekræftede, at etablering af filialen i kombination med arbejde udført af medarbejdere i det danske søsterselskab **ikke udgjorde et fast driftssted** efter hovedreglen i den dansk-Y-landske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet spørger ikke havde rådighed over et fast sted i Danmark.

Skatterådet bekræftede endvidere, at spørger ikke havde fast driftssted i Danmark efter "agentreglen" i den dansk-Y-landske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det danske søsterselskab handlede på vegne af spørger ved udførelsen af registreringerne, men registreringerne udgjorde ikke kontrakter, således som dette begreb er defineret i selskabsskattelovens § 2, stk. 4. Registre-ringerne blev foretaget for at leve op til dansk lov. Det danske søsterselskab indgik ikke i forbindelse med registreringerne sædvanlige aftaler eller spillede en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt blev indgået uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v.

SKM2022.557.SR

Sagen omhandler dels spørgsmålet om ledelsens sæde i Danmark, dels spørgsmålet om fast driftssted i Danmark for de to norske indregistrerede 'aksjeselskaber', H2 AS og H3 Holding AS, som følge af, at selskabernes adm. direktør, A, i 2022 flyttede til Danmark. A arbejder ca. tre dage om ugen fra hjemmet i Danmark og ca. 2 dage om ugen fra selskabernes kontor i Norge. A har dog længere arbejdsdage når han er i Norge, og forventer derfor at benytte ca. 65 pct. af den samlede arbejdstid i Norge og ca. 35 pct. af den samlede arbejdstid i Danmark.

Skatterådet finder i spørgsmål 1, at A må anses for at udgøre den daglige ledelse i H2 AS, men at selskabet ikke har ledelsens sæde i Danmark. Der lægges vægt på, at A hovedsageligt vil fortsætte med at udøve den daglige ledelse fra selskabets kontor i

	Norge, hvor alle de ansatte også befinder sig. Skatterådet finder i spørgsmål 2, at den administrerende direktør også i relation til H Holding AS må anses for at udgøre selskabets daglige ledelse. Der ikke grundlag for at fravige udgangspunktet om, at direktøren udgør ledelsens sæde. H1 Holding AS har dog på baggrund af en konkret vurdering ikke ledelsens sæde i Danmark, men i Norge, idet ledelsen hovedsageligt bliver udøvet i Norge for det norske indregistrerede selskab med norsk bestyrelse, som A rapporterer til. Skatterådet kan derimod ikke bekræfte i spørgsmål 3 og 4, at H2 AS og H1 Holding AS ikke får fast driftssted i Danmark som følge af det arbejde som A udfører i Danmark. Der lægges vægt på, at selskaberne har en interesse i at være til stede i Danmark, som følge af A's tilflytning til Danmark. A indtager efter det oplyste en så væsentlig position i selskaberne, og A kan ikke umiddelbart erstattes. Det er ligeledes væsentligt for A som person at kunne arbejde fra Danmark. Skatterådet lægger ved vurderingen særlig vægt på det oplyste om A's jobfunktion som administrerende direktør, og på, at H2 AS er en mindre virksomhed med 24 ansatte. Hertil kommer, at A ejer 20 pct. af aktierne i H-koncernen, hvilket yderligere understøtter dennes væsentlige position.
<u>SKM2022.406.SR</u>	Skatterådet bekræftede, i overensstemmelse med spørgers opfattelse, at spørger ikke statuerede fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som følge af, at spørgers administrerende direktør ønskede at arbejde hjemmefra i Danmark når arbejdet tillod det. Det var oplyst, at arbejdet i Danmark opstod tilfældigt og sporadisk. Spørger var en global koncern hjemmehørende i X-land. Spørger havde et datterselskab i Danmark, som varetog de danske aktiviteter. Skatterådet fandt, at spørger ikke rådede over et fast forretningssted i Danmark gennem medarbejderens arbejde i Danmark. Skatterådet lagde blandt andet vægt på, at medarbejderen ikke ville være involveret i salgsopsøgende arbejde eller lignende i Danmark, idet denne funktion blev varetaget af datterselskabet, samt at arbejdet i Danmark ikke kunne planlægges, men opstod tilfældigt og sporadisk.
<u>SKM2022.293.SR</u>	Skatterådet fandt, at et tysk selskab (Spørger), der påtænkte at udlicitere en opgave med on-site IT-support til en underleverandør, som skulle ydes til et dansk selskab, ville få fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Der blev lagt vægt på, at Spørger rådede over et forretningssted på det danske selskabs forskellige kontorer i Danmark, og at underleverandøren fra de forskellige kontorer ville udøve Spørgers virksomhed for Spørgers økonomiske regning og risiko i en længere periode på mellem 3 og 5 år. Dertil kom, at Spørger havde en medarbejder, der kom til Danmark og førte tilsyn med underleverandøren, hvilket bidrog til Spørgers virksomhedsudøvelse i Danmark.
<u>SKM2022.250.SR</u>	Skatterådet fandt, at Spørger (et tysk selskab), fik fast driftssted i Danmark grundet det arbejde, som en salgsmedarbejder med bopæl i Danmark udførte for Spørger i Danmark. Der blev lagt særlig vægt på, at medarbejderen bidrog til salget til Spørgers kunder, og at medarbejderen bl.a. havde til opgave at udvikle det nordiske marked, hvilket omfattede kontakt til nye potentielle kunder. Placeringen af medarbejderen i Danmark måtte derfor anses for at have selvstændig værdi for Spørger, da Spørger måtte antages at have en forretningsmæssig interesse i at have Medarbejderen placeret i Danmark i nærheden af Spørgers kunder. Arbejdet i Danmark skyldtes således ikke ale private forhold. Det var ikke afgørende for vurderingen, at medarbejderens arbejde relateret til det danske marked på daværende tidspunkt maksimalt udgjorde 5% af Medarbejderens samlede arbejdstid. Det var derimod afgørende, at medarbejderen faktisk udførte mellem 40-50% af arbejdet i Danmark.
<u>SKM2022.167.SR</u>	Skatterådet bekræftede, i overensstemmelse med Spørgers opfattelse, at Spørger ikke statuerede fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som følge af, at to danske medarbejdere ønskede at flytte hjem til Danmark og primært arbejde dérfra. Spørger drev virksomhed i Norge og X-land, og producerede X-produkter for en række selskaber i Spørger-koncernen. Skatterådet fandt, at Spørger ikke rådede over et fast forretningssted i Danmark gennem medarbejdernes arbejde i Danmark. Skatterådet lagde blandt andet vægt på, at medarbejderne ikke ville være involveret i salgsopsøgende arbejde eller lignende i Danmark. Der var heller ikke tale om, at Spørger

	var ved at etablere sig i Danmark, ved at have medarbejdere med afgørende funktioner for Spørger i Danmark. Der blev i den forbindelse lagt vægt på, at Spørger havde ansat uden for Danmark, som varetog tilsvarende funktioner som medarbejdernes funktioner
<u>SKM2022.166.SR</u>	Skatterådet bekræftede, i overensstemmelse med Spørgers opfattelse, at Spørger ikke statuerede fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som følge af, at en medarbejder ønskede at flytte hjem til Danmark, og delvist arbejde dér fra. Medarbejderen var både økonomidirektør og medlem af direktionen i Spørger. Spørger var hjemmehørende i Schweiz, og var en del af en koncern. Skatterådet fandt, at Spørger ikke rådede over et fast forretningssted i Danmark gennem medarbejderes arbejde i Danmark. Skatterådet lagde blandt andet vægt på, at medarbejderen ikke ville være involveret i salgsopsøgende arbejde eller lignende i Danmark, samt at rollen som økonomidirektør var af intern karakter. Endvidere lagde Skatterådet vægt på, at medarbejderen ikke ville kunne træffe beslutninger i direktionen, og arbejdet som direktionsmedlem ville primært blive varetaget i Schweiz.
<u>SKM2022.119.SR</u>	H0-koncernen planlagde at etablere et datacenter i Danmark gennem et dansk selskab. Det danske selskab ville komme til at eje og drive serverne og udstyret, som blev benyttet af det danske selskab til at hoste H0s softwareløsninger. Det danske selskab ville selv supportere alle funktioner, herunder montering, inspicering, udbedring af fejl på hardware, fejlfinding, afvikling, flytning og genanvendelse af servere på datacentrene. Spørger, H1, leverede distributionsrettigheder i forbindelse med H0-produkter og -tjenester i Y-regionen. Det danske selskab ville indgå en aftale med Spørger om udførelse af alle datacentertjenesterne og dermed levering af komplette løsninger til webstedshosting, behandling og relaterede tjenester. Det ønskedes bekræftet, at Spørger ved køb af services fra et dansk datacenter ikke fik skattemæssigt fast driftssted i Danmark. Skatterådet kunne bekræfte dette. Der blev lagt vægt på, at faktum i nærværende anmodning om bindende svar i det væsentlige var sammenligneligt med faktum i tilsvarende sager om danske datacentre i <u>SKM2016.188.SR</u> og <u>SKM2020.390.SR</u>, hvor der heller ikke blev statueret fast driftssted for den udenlandske køber af datacenter-ydelser fra et dansk selskab.
<u>SKM2021.669.SR</u>	I spørgsmål 3 kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Spørgers udlejning af husbåde til fritidsformål ikke udgjorde en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark. Skatterådet fandt, at Spørger havde et fast forretningssted i Danmark til sin disposition, og at der gennem det faste forretningssted blev udøvet virksomhed. Virksomheden blev udøvet via Spørgers tyske medarbejder og en dansk underleverandør, der rengør husbådene.
<u>SKM2021.584.SR</u>	Skatterådet fandt at det ikke ville føre til etablering af fast driftssted efter SEL § 2, stk. 1, litra a, hvis Spørgers medarbejder udførte størstedelen af sit arbejde fra hjemmekontoret i Danmark. Skatterådet fandt at medarbejderens påtænkte arbejde fra sit hjemmekontor udelukkende var begrundet i private forhold. Der blev lagt vægt på medarbejderens jobfunktion, som bestod i at overvåge og gennemføre udviklingsrelaterede forskningsprojekter i afrikanske lande. Medarbejderens arbejde var ikke salgsrelateret eller rettet mod kunder. Ligeledes blev der lagt vægt på, at spørger ikke havde nogen forretningsmæssig interesse eller fordel af medarbejderens tilstedeværelse i Danmark, henset til at spørger var en nonprofit organisation som ikke havde kunder i kommerciel forstand.
<u>SKM2021.546.SR</u>	Skatterådet fandt, at det ville føre til et fast driftssted i Danmark, hvis et udenlandsk selskab ansatte en salgsrepræsentant i Danmark, som skulle udføre salgsaktiviteter for kunder i Sverige, Finland og Norge. Der blev lagt vægt på, at medarbejderen ville have en central funktion inden for salg samt at medarbejderen ville være ansat med henblik på udvikling af det nordiske marked, hvorfor medarbejderens geografiske placering i regionen måtte anses for at have selvstændig værdi for virksomheden. At medarbejderen udførte en del af sit arbejde fra Danmark, skyldtes således ikke alene private forhold. Det var ikke afgørende for vurderingen, at medarbejderens arbejde ikke rettede sig mod kunder i Danmark. Det var derimod afgørende, at medarbejderen faktisk ville udføre en indtægtsskabende aktivitet (salg) fra sit hjemmekontor i Danmark.
<u>SKM2021.539.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke fik fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som følge af medarbejderens aktivitet i Danmark. Spørger var et tysk selskab som beskæftigede sig med fremstilling, marketing og distribution af kemiske produkter. Spørger havde ansat en dansk medarbejder, som var

	bosat i Danmark og udførte størstedelen af sit arbejde for spørger fra medarbejderens hjemmekontor. Spørger havde dog ingen forretningsmæssig interesse i eller fordel af, at medarbejderen udførte sit arbejde fra Danmark. Ud fra de fremlagte oplysninger fandt Skatterådet at Spørgers tilstedeværelse i Danmark alene var begrundet i medarbejderens personlige forhold, som Spørger havde taget hensyn til.
<u>SKM2021.489.SR</u>	Skatterådet bekræfter at spørgers aktivitet i Danmark ikke statuerer fast driftssted for H1, efter artikel 5 i den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Spørger er ansat i H1, som er et schweizisk softwarefirma, hvis kernevirkksomhed består i at udvikle, sælge og hoste softwareprodukterne, X1 og X2, til et internationalt klientel, herunder danske kunder. Spørger er overordnet ansvarlig for X2-produktet og ønsker at på private forhold at flytte tilbage til Danmark efter i en årrække at have boet og arbejdet i Schweiz. Spørger vil arbejde to dage om ugen fra hjemmet i Danmark. H1 har dog ingen forretningsmæssig interesse i, at spørger arbejder fra Danmark, og opnår heller ingen forretningsmæssig fordel heraf. Spørger har heller ikke fuldmagt til at forhandle alle en kontrakts dele og detaljer på en måde, som er bindende for H1, men kun forhold vedrørende indførslen og driften af X2-produktet, når kontrakten er underskrevet mellem H1 og køber.
<u>SKM2021.458.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke fik fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som følge af medarbejderens aktivitet i Danmark. Medarbejderen ville arbejde 1 dag om ugen fra sin private bopæl i Danmark i de første måneder af ansættelsen. Derefter flyttede medarbejderen til x-land med familien, og fortsatte arbejdet dér på Spørgers kontor.
<u>SKM2021.415.SR</u>	Spørger, der var et schweizisk selskab (H1) havde et tysk datterselskab (H2). Spørger havde kunder var primært beliggende i Schweiz, Tyskland, og Østrig. Spørger havde ikke nogen danske kunder. H2 havde under Corona pandemien ansat en salgsmedarbejder og en supportmedarbejder, der begge boede i Danmark. Begge medarbejdere ville under Corona pandemien udelukkende arbejde fra deres respektive hjemmekontorer og ville efter Corona pandemien arbejde mindst 85% af tiden fra deres hjemmekontorer. Det blev bekræftet, at de to medarbejdere i Danmark ikke ville udgøre et skattemæssigt fast driftssted for H1 eller H2, hverken under Corona pandemien eller efter Corona pandemien, da de to danske medarbejderes hjemmekontorer ikke udgjorde et fast sted. Der blev herved lagt særlig vægt på, at spørger ikke havde nogen interesse i at medarbejderne arbejdede i Danmark, at spørger primært havde fokus på Tyskland, Schweiz og Østrig og ikke havde til hensigt at henvende sig til det danske marked eller markeder i det danske nærområde, at ansættelsen af de to danskere således ikke var et surrogat for etablering på det danske marked, og at spørger ikke havde krævet, at de to danskere skulle arbejde fra deres hjemmekontorer i Danmark. Endvidere udgjorde salgsmedarbejderen ikke en afhængig agent, eftersom al kontrakts forhandling blev udført af H1 og alle endelige aftaler med kunder skulle godkendes og underskrives af H1. Det blev endvidere bekræftet, at det ikke ville medføre fast driftssted, hvis spørger erhvervede en dansk kunde, men som de to danske medarbejdere ikke havde haft eller kontakt til. Det blev herved lagt til grund, at der alene ville være tale om en enkeltstående dansk kunde, at spørger fortsat primært havde fokus på kunder i Tyskland, Østrig og Schweiz, og at de danske medarbejdere på intet tidspunkt havde kontakt til eller betjent den danske kunde.
<u>SKM2021.412.SR</u>	H AB er et svensk aktieselskab der har to danske medarbejdere, der udfører arbejdet fra deres hjem i Danmark. Den ene danske medarbejder er aktionær i selskabet og ansat som kreativ direktør. Skatterådet kunne bekræfte, at selskabet ikke har ledelsens sæde i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, idet den daglige ledelse af selskabet udføres fra Sverige af en der bosiddende direktør. Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at selskabet ikke har fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2, som følge af de danske medarbejderes hjemmearbejdsplads.
<u>SKM2021.349.SR</u>	H1 havde indgået aftaler med en række danske virksomheder om at udføre arbejde på jernbanespor. Arbejdet blev udført af medarbejdere ansat af H1. H1 havde indgået kontrakter med G1 DK, G2 A/S (A), G2 A/S (B), G3 og G4. Kontrakterne havde forskellig varighed og dækkede over et varierende antal arbejdsdage i Danmark pr. år.

	Det ønskedes bekræftet, at H1 ikke ville blive anset for at udøve fast driftssted i Danmark som følge den aktivitet, der udøvedes i henhold til kontrakterne. Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med Spørgers ønske, at kontrakterne med G1 DK, G2 A/S (A), G2 A/S (B) og G3 ikke medførte fast driftssted i Danmark. Skatterådet bekræftede derimod ikke, at kontrakten med G4 gav fast driftssted. Skatterådet bekræftede, at indkomst og udgifter fra de kontrakter, der ikke ansås for at give fast driftssted ikke skulle medregnes til den skattepligtige indkomst ved det danske faste driftssteds indkomstopgørelse.
<u>SKM2021.277.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at medarbejderen A ikke statuerede fast driftssted i Danmark for spørger. I 20XX fik spørger et bindende svar fra Skatterådet på, at medarbejderens aktiviteter Danmark ikke medførte fast driftssted. I denne sag blev der taget stilling til, at medarbejderens nye arbejdsopgaver heller ikke skabte fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Der blev herudover taget stilling til, at medarbejderens nuværende arbejdssituation under coronasituationen ikke skabte fast driftssted efter styresignalet, <u>SKM2020.298.SKTST</u>, der præciserer, hvordan den aktuelle situation som følge af det globale udbrud af coronavirus (COVID 19) påvirker Danmarks fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til vurderingen af blandt andet fast driftssted.
<u>SKM2021.213.SR</u>	Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med Spørgers ønske, at Spørger ikke fik fast driftssted i Danmark. Spørger påtænkte at lade en medarbejder, der arbejdede fra kontoret i Storbritannien, arbejde i Danmark fra medarbejderens hjemmekontor. Medarbejderen ønskede at vende tilbage til Danmark på permanent basis af personlige årsager, herunder for at bo med sin familie i Danmark. Skatterådet fandt i lighed med <u>SKM2020.432.SR</u>, at medarbejderens bolig i den foreliggende sag ikke kunne anses for at være til rådighed for selskabet i Storbritannien. Arbejdet skulle udføres fra Danmark på grund af medarbejderens private forhold, arbejdsgiveren havde ingen interesse i eller fordel af at arbejdet udføres fra Danmark og hjemmekontoret udgjorde ikke et surrogat for Spørgers etablering af kontor i Danmark. Skatterådet lagde ved vurderingen særlig vægt på medarbejderens jobfunktion sammenholdt med, at Spørger ikke havde en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderen skulle udføre sit arbejde for Spørger fra Danmark. Der skulle udføres ikk noget arbejde rettet mod kunder. Baggrunden for, at medarbejderen ville udføre sit arbejde fra Danmark, skyldtes alene private forhold.
<u>SKM2021.147.SR</u>	Spørger var hjemmehørende i Y-land og producerede og solgte produkter. Spørger havde ansat en medarbejder i Danmark. Medarbejderen skulle udlevere spørgers vareprøver og deltag i messer 1-2 gange om året samt stå for service. Skatterådet kunne i overensstemmelse med spørgers ønske bekræfte, at spørger ikke fik fast driftssted i Danmark, da arbejdet i Danmark var af hjælpende og forberedende karakter. Med virkning fra 1. januar 2021 var de danske regler om fast driftssted ændret. Der var blandt andet indført en værnsregel, der skulle sikre, at der ikke skete en opsplitning af aktiviteter i Danmark, som isoleret set kunne anses for hjælpende og forberedende. Det blev lagt til grund, at spørgers eneste aktivitet i Danmark var gennem medarbejderen, og at bestemmelsen derfor ikke fandt anvendelse.
<u>SKM2021.118.SR</u>	Spørger var et svensk medicinalsselskab, som havde ansat to medarbejdere i Danmark til at varetage forskellige funktioner for selskabet inden for bl.a. udvikling, support, uddannelse og træning samt promovring og salgsaktiviteter i forhold til en række lægehospitaler og andet sundhedspersonale i Danmark. Medarbejderne havde ingen kontakt med de direkte aftagere af selskabets produkter (distributører og apoteker). Det blev ønsket bekræftet, at de to medarbejdere i Danmark ikke ville udgøre et skattemæssigt fast driftssted for det svenske hovedkontor.

	Spørgsmålet kunne bekræftes, da medarbejdernes aktiviteter kunne anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter. På grund af den særlige regulering, som salg og markedsføring af lægemidler er underlagt, havde medarbejderne som udgangspunkt ikke mulighed for at give sundhedspersonalet økonomiske incitamenter til at anvende de konkrete lægemidler, herunder særlige pristilbud, rabatter, provisioner el.lign. Markedsføringen var således primært en formidling af faglig viden og ikke en økonomisk eller kontraktuel forhandling, ligesom der heller ikke var tale om ordremodtagelse. Disse forhold talte for at medarbejdernes markedsføringsaktiviteter kunne anses for at være hjælpende eller forberedende, da det var aktiviteter, der støttede selskabets salg uden at være en direkte del af selve salgsprocessen.
<u>SKM2020.473.SR</u>	Spørger er et udenlandsk selskab, hvis kernevirksomhed er salg af rejser. Det er oplyst, at hjemmekontoret udgør medarbejderens primære arbejdsplads, og at der ikke er tale om en begrænset tidsperiode. Medarbejderens opgaver inkluderer blandt andet planlægning af disse rejser, herunder at tilbyde personlig og privat støtte til klienterne i løbet af rejserne. Spørger har dog ingen forretningsmæssig interesse i, at medarbejderen arbejder fra Danmark, og opnår heller ingen forretningsmæssig fordel heraf. Skatterådet bekræfter, Spørger ikke har fast driftssted i Danmark. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2020.208.SR</u>	Spørger, der var en tysk virksomhed, havde en dansk medarbejder. Medarbejderen skulle i en periode på 6 måneder arbejde fra et hjemmekontor i Danmark. Spørger havde oplyst, at der ville blive udøvet kernevirksomhed fra medarbejderens hjem. Medarbejderen skulle arbejde 3 dage om måneden i Tyskland, og resten af måneden i Danmark. Skatterådet svarede imod spørgers ønske, at spørger fik fast driftssted i Danmark. Fast driftssted.
<u>SKM2019.252.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke havde ledelsens sæde i Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørger ikke kunne anses for at have fast driftssted i Danmark og herved ikke skal oprette sig som et skattepligtigt selskab i Danmark. På baggrund af en konkret og samlet vurdering af alle sagens fakta bekræftede Skatterådet, at SB's rolle hos Spørger var så væsentlig og overordnet i forhold til Spørgers kernevirksomhed, at SB's virke for Spørger ikke kunne anses for at være hverken af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter. Fast driftssted
<u>SKM2018.476.SR</u>	Sagen drejede sig om, hvorvidt spørger, der var en personligt ejet virksomhed hjemmehørende i Schweiz, havde fast driftssted i Danmark, som følge af den salgsansvarlige medarbejders arbejde her i landet. Medarbejderen, som var dansk statsborger, og bosat i Danmark udførte en del af sine arbejdsopgaver fra et hjemmekontor. Skatterådet fandt at der var fast driftssted. Fast driftssted.
<u>SKM2018.371.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at selskabets aktiviteter ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark. Medarbejdernes tilstedeværelse var så begrænset, at de lejede kontorfaciliteter ikke kunne betragtes som udgørende et fast forretningssted efter hovedreglen i artikel 5 stk. 1, i den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2018.238.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at et udenlandsk selskabs medarbejder gennem tilsyn med og ydelse af marketingsupport til en ekstern forhandler, der er ansvarlig for salget af koncernens produkter i Danmark, vil udgøre et fast driftssted for selskabet. Fast driftssted.
<u>SKM2018.69.SR</u>	Skatterådet kan ikke bekræfte, at A og B's forpagtning af en juletræsplantage i Danmark ikke vil medføre etablering af et fast driftssted her i landet efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4. Der er ved afgørelsen bl.a. lagt vægt på, at A og B udøver virksomhed gennem juletræsplantagen i Danmark. De økonomiske aktiviteter i Danmark udøves således for A og B's regning og risiko. Fast driftssted.
<u>SKM2017.691.SR</u>	Skatterådet bekræfter, at spørgers advokatvirksomhed ikke efter spørgers flytning har fast driftssted i Danmark, da spørger ikke har et fast forretningssted i Danmark, og der alene vil blive udført arbejde af forberedende og hjælpende karakter i Danmark. Ikke fast driftssted
<u>SKM2017.620.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at et tysk selskab ville være begrænset skattepligtig til

	Danmark via selskabets deltagelse i et partnerselskab, der drev et solcelleanlæg i Danmark. Fast driftssted.
<u>SKM2017.578.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at udenlandske kommanditister i H2 K/S ikke vil have fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2017.566.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte at Spørger (GmbH) ikke blev begrænset skattepligtigt henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, da en del af selskabets aktivitet udførtes fra et fast driftssted i Danmark. Selskabet udførte projektstyring i forbindelse med projektopførelsen på vegne af et tysk projektselskab. Arbejdet ansås ikke alene for at være af hjælpende eller forberedende karakter. Fast driftssted.
<u>SKM2017.519.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerens aktiviteter ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark. En tysk virksomhed drev virksomhed med handel med teknisk udstyr i Danmark. Virksomheden havde ansat en salgsmedarbejder og en servicemedarbejder, der skulle udføre forskellige aktiviteter i Danmark for den tyske virksomhed. Det kontorarbejde, der skulle udføres i salgsmedarbejderens private hjem, blev udført i tilknytning til hans arbejde for spørgeren. I det konkrete tilfælde blev aktiviteten anset at udgøre et fast driftssted i Danmark. Skatterådet kunne henvise til <u>SKM2017.213.SR</u> . Fast driftssted.
<u>SKM2017.509.SR</u>	Spørgeren påtænkte, at indgå en serviceaftale om drift, rengøring og pleje af en nyopført bygnings facader. Spørger ville ikke selv udføre opgaverne, men udlicitere dem til en anden virksomhed. Spørger fik såvel kontorlokaler som lager til rådighed i bygningen. Spørger fik ikke selv nogen medarbejdere i Danmark og lokalerne skulle således alene anvendes af den udenlandske virksomhed, som opgaverne blev udliciteret til. SKAT mente, at spørger i kraft af den aftale der blev indgået med Selskab B ville få fast forretningssted til dets rådighed. SKAT mente ligeledes, at underleverandøren udførte spørgers virksomhed igennem det faste driftssted, idet det arbejde som underleverandøren udførte i Danmark var en del af spørgers samlede aktivitet. Fast driftssted.
<u>SKM2017.481.SR</u>	Spørger drev helikopterservice og havde lejet en ejendom ved en flyveplads i Y-by til brug for hangar for Spørgers helikoptere. Skatterådet fandt, at Spørger fik fast driftssted i Danmark efter artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med X-land og Danmark, selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Under forudsætning af at Spørgers flyvninger til pladser i X-land ikke skete i uvæsentlig omfang og at Spørger ikke foretog flyvninger til X-land, som ikke var forretningsmæssigt begrundet fandt Skatterådet, at fortjeneste ved flyvninger fra flyvepladsen i Y-by til mål i Nordsøen (på dansk og udenlandsk territorium) kun kunne beskattes i X-land, hvor spørgers virkelige ledelse har sit sæde, jf. artikel 8 i den dansk-x-landske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Fast driftssted / ikke fast driftssted.
<u>SKM2017.213.SR</u>	Skatterådet fandt, at Spørger efter ansættelse af en dansk salgsmanager fik fast driftssted. Salgsmedarbejderen udfører kontorarbejde fra sit private hjem i form af administrative opgaver eller forfaldende papirarbejde og arbejder for Spørger hos kunder i Danmark og i andre skandinaviske lande. Salgsmanagerens arbejde for Spørger på hans private bopæl medfører, at Spørger har et fast forretningssted i Danmark og det har ikke selvstændig betydning, at Spørger ikke disponerer over lokaler/areal i Danmark. Det afgørende for vurderingen er, at Spørgers virksomhed, på regelmæssig basis, faktisk udøves gennem et fast forretningssted i Danmark. Fast driftssted.
<u>SKM2017.73.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at udenlandske investorers deltagelse i XXX K/S ikke medførte fast driftssted. Skatterådet henviste til at den beskrevne kapitalfondsstruktur svarer til strukturen i <u>SKM2016.448.SR</u> , dog med den forskel, at der ønskes etableret parallelle og underliggende K/S'er ved siden af XXX K/S, hvor der i <u>SKM2016.448.SR</u> alene forelå ét K/S. Skatterådet lagde vægt på at kommanditselskabet ikke bliver omfattet af selskabsskatteloven § 2C, at den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst svarer til

	OECD's modeloverenskomst og at ingen af de udenlandske investorer i øvrigt driver virksomhed i Danmark. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2017.72.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at udenlandske investorers deltagelse i XXX K/S ikke medførte fast driftssted. Skatterådet henviste til at den beskrevne kapitalfondsstruktur svarer til strukturen i <u>SKM2016.448.SR</u> , dog med den forskel, at der ønskes etableret parallelle K/S'er ved siden af XXX K/S, hvor der i <u>SKM2016.448.SR</u> alene forelå ét K/S. Skatterådet lagde vægt på at kommanditselskabet ikke bliver omfattet af selskabsskatteloven § 2C, at den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst svarer til OECD's modeloverenskomst og at ingen af de udenlandske investorer i øvrigt driver virksomhed i Danmark. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2017.14.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at udenlandske investorers deltagelse i XXX K/S ikke medførte fast driftssted. Skatterådet henviste til at den beskrevne kapitalfondsstruktur svarer til strukturen i <u>SKM2016.448.SR</u> . Skatterådet lagde vægt på at kommanditselskabet ikke bliver omfattet af selskabsskatteloven § 2C, at den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst svarer til OECD's modeloverenskomst og at ingen af de udenlandske investorer i øvrigt driver virksomhed i Danmark. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2017.13.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at udenlandske investorers deltagelse i XXX K/S ikke medførte fast driftssted. Skatterådet henviste til at den beskrevne kapitalfondsstruktur svarer til strukturen i <u>SKM2016.448.SR</u> , dog med den forskel at der ønskes etableret underliggende K/S'er under XXX K/S, hvor der i <u>SKM2016.448.SR</u> alene forelå ét K/S. Skatterådet lagde vægt på at kommanditselskabet ikke bliver omfattet af selskabsskatteloven § 2C, at den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst svarer til OECD's modeloverenskomst og at ingen af de udenlandske investorer i øvrigt driver virksomhed i Danmark. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2017.12.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at udenlandske investorers deltagelse i XXX K/S ikke medførte fast driftssted. Skatterådet henviste til at den beskrevne kapitalfondsstruktur svarer til strukturen i <u>SKM2016.448.SR</u> , dog med den forskel, at der ønskes etableret parallelle K/S'er ved siden af XXX K/S, hvor der i <u>SKM2016.448.SR</u> alene forelå ét K/S. Skatterådet lagde vægt på at kommanditselskabet ikke bliver omfattet af selskabsskatteloven § 2C, at den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst svarer til OECD's modeloverenskomst og at ingen af de udenlandske investorer i øvrigt driver virksomhed i Danmark. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2016.568.SR</u>	Et tysk selskab havde indgået en rammeaftale om vedligeholdelse og teknisk service vedrørende to vindturbiner på en vindfarm. Kontrakten var indgået for 5 år og selskabet forventede at være tilstede i vindmølleparken 120-150 dage om året. Skatterådet fandt at selskabet fik fast driftssted i Danmark efter art. 5. Fast driftssted.
<u>SKM2016.448.SR</u>	Med henvisning til at spørger havde en tilsvarende kapitalfondsstruktur som i <u>SKM2014.632.SR</u> , <u>SKM2015.56.SR</u> , <u>SKM2015.95.SR</u> og <u>SKM2015.277.SR</u> fandt Skatterådet, at de udenlandske kommanditister ikke vil have fast driftssted i Danmark som følge af investering i et dansk K/S. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2016.188.SR</u>	Spørger ejede et nyoprettet dansk anpartsselskab, der ville etablere et datacenter i Danmark. I datacenteret ville befinde sig servere og noget udstyr. Det danske selskab ville ansætte it-medarbejdere og rekvirere leverandører til driften af datacenteret. Serverne og udstyret ville blive anvendt af det danske selskab til at hoste websteder, data og applikationer på vegne af spørger. Skatterådet bekræftede, at den aktivitet, der skulle udføres af det danske datacenter ikke medførte fast driftssted i Danmark for spørger, og som følge heraf ville spørger ikke blive begrænset skattepligtig her i landet efter <u>selskabsskatteloven § 2</u> , stk. 1, litra a. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2015.644.SR</u>	Et tysk selskab X producerede og distribuerede X-produkter. X's medarbejder Y bosiddende i Danmark, skulle udøve salg og support for X' skandinaviske kunder, herunder kunder i Danmark. Skatterådet fandt, at Selskab X fik fast driftssted i Danmark. Skatterådet begrundede dette med, at Y's hjemmekontor udgjorde et fast forretningssted, idet Y derfra udøvede selskabets kernevirkomhed over en længere periode. Endvidere fandt Skatterådet, at Y reelt afsluttede aftaler med kunderne, idet de fleste aftaler blev gennemført helt eller delvist, uanset om aftalerne formelt efterfølgende skulle godkendes. Fast driftssted.
<u>SKM2015.634.SR</u>	Selskab A var et selskab i B Group. Selskab A påtænkte at levere en række undervisningsydelser til kunder i Danmark. Efter det oplyste forestod spørger undervisning her i landet p.t. for én enkelt kunde. Der blev udøvet virksomhed i form af

	undervisning og instruktion i kundens lokaler. Undervisningen blev gennemført enten af A's medarbejdere eller af medarbejdere i andre koncernselskaber / freelancere på A's vegne. Undervisningen strakte sig over et begrænset antal dage, og der var sædvanligvis et par uger/måneder imellem de enkelte kurser. Kontrakten omfattede imidlertid årene 2012-2017. Skatterådet fandt på den baggrund, at der forelå fast driftssted i Danmark, i forbindelse med de påtænkte undervisningsydelse til kunder i Danmark. Fast driftssted.
<u>SKM2015.467.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at A GmbH ikke fik fast driftssted i Danmark i forbindelse med ansættelsen af M ud fra de herom givne oplysninger. Efter karakteren af det udførte arbejde og det forhold, at en stor del blev udført i udlandet, fandt Skatterådet, at det havde karakter af forberedende eller hjælpende karakter. Efter en samlet konkret vurdering var betingelserne vedrørende fast driftssted i henhold til artikel 5 i modeloverenskomsten og dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke opfyldt. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2015.393.SR</u>	En person, der var bosiddende i Schweiz, ville anskaffe sig en lejlighed i København til brug for ferie og lignende. Personen drev erhverv i et schweizisk selskab, der havde danske kunder. Da selskabet ikke ville udøve erhverv fra lejligheden, ville selskabet ikke få fast driftssted her i landet. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2015.369.SR</u>	Skatterådet fandt, at det forhold, at selskabet afviklede sine spil på servere i udlandet medførte, at selskabet ikke fik et fast driftssted i det pågældende udland. Herefter skulle indkomsten derfra medregnes ved den danske indkomstopgørelse i henhold til <u>SEL § 8</u> stk. 2. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2015.277.SR</u>	A ApS påtænker at lancere en equity fund, B K/S. A ApS fungerer i dag som managementselskab. Selskabet A ApS er stiftet af C A/S. Skatterådet bekræfter, at udenlandske kommanditister i B K/S ikke vil få fast driftssted i Danmark som følge af deltagelse i kommanditselskabet. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2015.129. SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at et tysk selskab ville undgå at få fast driftssted i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Selskabet havde indgået en aftale med B. Som led i aftalen udførte selskabet arbejde i Danmark. Selskabet ville være til stede i perioder på ca. 2-90 dage ad gangen over ca. 2 år. De midlertidige afbrydelser af arbejdet havde ikke en sådan karakter, at der kunne afviges fra hovedreglen om, at midlertidige afbrydelser skulle regnes med ved beregningen af 12 måneders fristen. Fast driftssted.
<u>SKM2015.121.SR</u>	Skatterådet kunne bl.a. ikke bekræfte, at spørgerne ved deres aktiviteter i forbindelse med udlejningen af kontorfællesskab i Danmark bevarer et fast driftssted i Danmark, hvilket bevirker, at spørgernes opsparede overskud under virksomhedsskatteordningen beskattes i forbindelse med spørgernes fraflytning fra Danmark. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2015.95.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at deltagelse i A K/S, herunder parallelle K/S'er, ikke i sig selv gjorde, at investorerne vil have fast driftssted i Danmark efter <u>selskabsskattelovens § 2</u> stk. 1, litra a. Betingelserne for fast driftssted efter artikel 5, stk. 1 og artikel 5, stk. 5 blev ikke anset for opfyldt. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2015.77.SR</u>	Et selskab, der var fuldt skattepligtig til Nederlandene påtænkte at udføre sandsugning ud fra den danske kyst, med et af rederiets skibe, for herefter at losse sandet i to forskellige danske havne. Selskabet ønskede at få bekræftet, at denne aktivitet ikke ville medføre begrænset skattepligt til Danmark. SKAT indstillede, at Skatterådet bekræftede dette, idet der hverken efter selskabsskatteloven eller kulbrinteskatteloven var skattepligt for den påtænkte aktivitet. For så vidt angår aktiviteten ud fra den danske kyst faldt denne aktivitet udenfor selskabsskattelovens anvendelsesområde, og da aktiviteten ikke kunne anses tilknyttet kulbrinteindvinding ej heller omfattet af kulbrinteskatteloven. Den øvrige aktivitet kunne ikke anses som fast driftssted. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2015.56.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at investorerne i Spørger ikke blev begrænset skattepligtige til Danmark, hvis der blev etableret et dansk datterselskab af det udenlandske ABC3. Skatterådet kunne dog bekræfte, at investorerne i Spørger ikke blev skattepligtige til Danmark, hvis der blev benyttet en dansk investeringsrådgiver, som ikke

	var ejet af ABC3. Fast driftssted / ikke fast driftssted.
<u>SKM2015.53.SR</u>	A GP er et selskab, der vil blive stiftet og indregistreret i henhold til luxembourgsk ret som et kapitalselskab af typen société anonyme (S.A.). Selskabet vil få hjemstedsadresse i Luxembourg. Selskabet vil få en ledelse bestående af tre personer, og der vil således blive udpeget to A directors, som begge vil være fysiske personer hjemmehørende i Luxembourg. Desuden vil der blive udpeget en B director, som vil være et dansk anpartsselskab. Det danske anpartsselskab skal i overensstemmelse med vedtægterne udpege en fysisk person som dets permanente repræsentant til at handle på anpartsselskabets vegne. Til dette vil anpartsselskabet udpege en fysisk person, som er bosat i Danmark og fuld skattepligtig til Danmark. Skatterådet bekræfter, at A GP under stiftelse ikke vil blive fuldt skattepligtig til Danmark på grund af en ledelse af selskabet som beskrevet. Skatterådet kan derimod ikke bekræfte, at A GP under stiftelse ikke vil være begrænset skattepligtig til Danmark af et fast driftssted, jf. <u>selskabsskattelovens § 2</u> , stk. 1, litra a. Fast driftssted.
<u>SKM2015.41.SR</u>	A driver virksomhed med x-ydelser og løsninger. Virksomheden er stiftet i X-Land. Koncernen har etableret B-selskab i Y land til håndtering af aktiviteterne inden for et nærmere geografisk område. Som led i koncernens udvidelse af aktiviteter er C-filial blevet oprettet med henblik på at formidle kontakt til danske kunder. C-filial er således den danske filial til B-selskab. Skatterådet kan ikke bekræfte, at C-filial, filial af B-selskab, Y-land, ved udførelsen af de beskrevne aktiviteter ikke er begrænset skattepligtig efter reglerne i <u>selskabsskattelovens § 2</u> , stk. 1, litra a. Fast driftssted.
<u>SKM2015.26.SR</u>	Skatterådet fandt, at spørger udøvede frit erhverv, der er omfattet af artikel 14 i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået med spørgers bopælsland. Spørger blev i den forbindelse anset som selvstændig konsulent. Da spørgers kontrakt alene varede under 6 måneder, blev spørger ikke anset for at have et fast sted der til "stadighed" stillet til spørgers rådighed og Danmark havde således ikke beskatningsretten efter artikel 14 indkomsten fra den internationale organisation. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2014.632.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at udenlandske investorers deltagelse i X K/S ikke i sig selv gør, at investorerne vil have fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Betingelserne for fast driftssted efter artikel 5, stk. 1 og artikel 5, stk. 5 blev ikke anset for opfyldt. Der blev lagt vægt på, at der var en ledelses- og styringsmæssig adskillelse mellem kommanditselskabet og managementselskabet uden personsammenfald. Ligeledes blev beslutningskompetencen holdt adskilt fra X Management A/S. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2014.512.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at den danske filial af A er selskabsskattepligtig efter <u>selskabsskattelovens § 2</u> , stk. 1, litra a. Det var oplyst, at selskabets medarbejder i Danmark ikke udførte arbejde for selskabet på sin private adresse eller i et lejet lagerlokale, og under denne udtrykkelige forudsætning kunne det svenske selskabs virksomhed derfor ikke siges at blive udført på disse adresser. Medarbejderen modtog ved besøg hos kunderne ordrer og sendte dem til godkendelse hos det svenske selskab. Skatterådet fandt, at salget ved anvendelse af standardaftaler og på baggrund af standardpriser blev afsluttet ved ordreafgivelsen uanset, at medarbejderens ordreoptagelser skulle godkendes af det svenske selskab. Skatterådet fandt derfor, at selskabets medarbejder i Danmark havde og sædvanligvis udøvede en fuldmagt til at indgå aftaler i A's navn. Selskabet ville derfor have et fast driftssted i Danmark og være skattepligtig efter <u>selskabsskattelovens § 2</u> , stk. 1, litra a. Fast driftssted.
<u>SKM2014.171.SR</u>	Skatterådet kan ikke bekræfte, at A UK Limited ikke får fast driftssted i Danmark i forbindelse med arbejdet på totalrådgivningsopgaven. Skatterådet finder, at A UK Limited er omfattet af begrænset skattepligt i henhold til SEL § 2, stk. 1, litra a, idet det er konsortiedeltagerne, der har vundet Totalrådgivningsopgaven og hæfter solidarisk overfor bygherren, B. Konsortiedeltagerne, herunder A UK Limiteds, aktivitet i Danmark i henhold til Totalrådgivningsopgaven skal vurderes efter Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 3. De fire konsortiedeltagere, herunder A UK Limited, er ifølge Totalrådgivningsaftalen faktisk forpligtede overfor bygherren, B, idet konsortiedeltagerne hæfter solidarisk for opgavens udførelse.

	A UK Limiteds arbejde i relation til Totalrådgivningsaftalen medfører en betydningsfuld tilstedeværelse i Danmark. Det skyldes den tidsmæssige udstrækning for A UK Limited, indholdet af Totalrådgivningsaftalen og karakteren af A UK Limiteds opgaver. Endelig foregår opgaven jævnlgt i Danmark. C ApS er stiftet af konsortiet, idet selskabet skal fungere som et gennemfaktureringselskab, der hverken skal oppebære overskud eller underskud, og selskabet skal likvideres, når arbejdet i forbindelse med Totalrådgivningsaftalen er afsluttet. Fast driftssted.
<u>SKM2014.320.SR</u>	Det er oplyst, at spørger år xxxx har indgået flere entrepriseaftaler med forskellige danske byggevirksomheder, og at spørgeren i den forbindelse beskæftiger et antal medarbejdere i Danmark. Spørgeren er registreret med en postadresse hos B ApS, og hvorefter B ApS varetager spørgerens skattemæssige forpligtelser. Spørgeren har ikke nogen ansatte i disse lokaler, og alle medarbejdere er udstationeret fra det tyske selskab til Danmark. Skatterådet kan ikke bekræfte, at når der ske registrering af en filial af spørgers selskab i Danmark, medfører det i sig selv fast driftssted. Efter hovedreglen skal der være et forretningssted, der er fast, og hvorfra der udøves en erhvervsmæssig aktivitet. Spørgeren kan derfor ikke alene ved registrering af en filial efter selskabslovens § 345, anses for at etablere fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. I henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., vil spørgeren imidlertid blive anset for skattepligtig af et fast driftssted fra første dag i forbindelse med de enkelte bygge-, anlægs- og monteringsarbejder i Danmark. Danmark kan imidlertid kun udnytte den interne hjemmel, hvis der foreligger et fast driftssted i henhold til artikel 5 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatterådet kan bekræfte, at spørgeren anses for at etablere fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, hvis selskabet indretter et kontor i Danmark, hvorfra alle byggeaktiviteter styres og samordnes. Ikke fast driftssted / fast driftssted
<u>SKM2014.39.SR</u>	Skatterådet finder, at A AB (spørger) har fast driftssted i Danmark, jf. <u>selskabsskattelovens § 2</u>, stk. 1, litra a og DBO Norden, artikel 5. Spørger har rådighed over kontorlokaler. Som følge af kontorlokalernes anvendelse, anses disse for at udgøre et fast forretningssted gennem hvilket, spørger anses for at udøve sin forretningsvirksomhed. Fast driftssted.
<u>SKM2014.114.SR</u>	Skatterådet bekræfter, at det udenlandske selskab ikke har fast driftssted i Danmark, selskabet ifølge det oplyste leverer sine ydelser i og fra et andet EU-land på baggrund af skriftligt materiale, og da selskabet ikke udfører planlægning og tilsyn på byggepladser. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2013.899.SR</u>	Skatterådet fandt, at udenlandske kommanditister i A K/S fik fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, fortolket i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5. Skatterådet fandt, at A K/S havde et fast forretningssted i Danmark i managementselskabets lokaler ud fra det oplyste om A K/S. Det var desuden Skatterådets opfattelse, at der blev drevet erhvervsmæssig virksomhed gennem disse lokaler. Dette medførte, at de udenlandske kommanditister ved deltagelse i A K/S fik fast driftssted i Danmark efter artikel 5, stk. 1. Fast driftssted.
<u>SKM2013.762.SR</u>	Skatterådet fandt, at X Limited ikke fik fast driftssted, jf. artikel 5 i den dansk-britiske DBO. X Limited havde ansat en dansk bosiddende medarbejder. Ud fra kommentarerne til Modeloverenskomsten om forståelsen af "fast driftssted" sammenholdt med samtlige momenter i sagen, var betingelserne i henhold til artikel 5, stk. 1 og 2, i Modeloverenskomsten og de lignende bestemmelser i DBO'en ikke opfyldte. Der blev henset til det oplyste om ansættelsesforholdet, den ansattes funktion, aktivitet og ophold i Danmark mv., sammenholdt med det oplyste om spørgerens virksomhed, organisering, forretningsområder og udøvelse generelt i forhold til Danmark. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2013.545.SR</u>	Varighed. En person påtænkte at flytte til Sverige. Herefter ville personen drive erhverv med levering af sundhedsydelser i Danmark. Personen blev anset for at drive erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark, hvis personen én gang om ugen

	lejede et kliniklokale i Danmark på timebasis. Personen fik ikke fast driftssted i Danmark, hvis han kørte rundt til private og behandlede på deres bopæle i Danmark. Fast driftssted / ikke fast driftssted.
<u>SKM2011.351.SR</u>	Skatterådet fandt, at en filial af et udenlandsk selskab udgjorde et fast driftssted. Filialens aktiviteter blev udført af en enkelt person, A, fra dennes hjemmekontor. Det faktum, at et hjemmekontor udgjorde forretningsstedet var ikke væsentligt i forbindelse med vurderingen af, om selskabet udøvede sin virksomhed gennem hjemmekontoret. Det blev endvidere fastslået, at A's forretningsaktiviteter ikke var af forberedende eller hjælpende karakter. Filialen opfyldte dermed betingelserne for at udgøre et fast driftssted for selskabet. Fast driftssted.
<u>SKM2011.288.SR</u>	Tysk selskab fik ikke fast driftssted i Danmark i forbindelse med togdrift i Danmark. Det tyske selskab lejede et lokale i Danmark, hvor lokomotivførerne kunne holde pause. Lokalet blev anset for at være et fast forretningssted, men aktiviteten blev anset for at være af forberedende og hjælpende karakter. Derfor fik selskabet ikke fast driftssted i Danmark. Ikke fast driftssted.
<u>SKM2001.493.LR</u>	Dansk ventureselskab i form af et kommanditselskab, blev ikke anset for at have fast driftssted, da kommanditselskabet ikke havde noget fast forretningssted. Ikke fast driftssted.

C.F.8.2.2.5.2.2 Undtagelse: hjælpe- og forberedelsesaktiviteter

Har et foretagende i ét land et fast forretningssted i et andet land, der udøver aktivitet af hjælpende eller forberedende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden, er der ikke fast driftssted på trods af, at foretagendet er et fast forretningssted. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4. Se punkt 58-78 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.

De eksempler på hjælpe- og forberedende aktiviteter, der er nævnt i modeloverenskomsten, er:

- Anvendelsen af indretninger, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering af varer, der tilhører foretagendet
- Opretholdelsen af et varelager, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering
- Opretholdelsen af et varelager, der udelukkende skal bruges til forarbejdning hos et andet foretagende
- Opretholdelsen af et fast forretningssted, der udelukkende skal foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretagendet
- Opretholdelsen af et fast forretningssted, der udelukkende skal udøve anden virksomhed
- Opretholdelsen af et fast forretningssted, der udelukkende skal udøve en kombination af de aktiviteter, der står på listen ovenfor.

Listen er ikke udtømmende.

Uanset ovenstående eksempler, er det en forudsætning for at være omfattet af undtagelsen i stk. 4, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter, jf. artikel 5, stk. 4.

Undtagelsen i stk. 4 til hvornår der foreligger fast driftssted gælder ikke for faste forretningssteder, der bliver brugt eller opretholdt af et foretagende, hvis det samme foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver virksomhed på det samme sted eller et andet sted i samme kontraherende stat og

- a. det sted eller et andet sted udgør et fast driftssted for foretagendet eller det nært forbundet foretagende efter de almindelige bestemmelser for fast driftssted i artikel 5, eller
- b. kombinationen af de samlede aktiviteter udført af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundet foretagender på to steder samlet går udover hvad der kan anses for at være af forberedende og hjælpende karakter

forudsat at aktiviteterne, der bliver udført af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundet foretagender på steder udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde.

Se artikel 5, stk. 4.1.

Når artikel 5, stk. 4.1 finder anvendelse gælder "undtagelsesbestemmelsen" i art. 5, stk. 4 ikke.

En person eller et foretagende er nært forbundet med et foretagende hvis den ene har kontrol over den anden eller begge er under kontrol af samme personer eller foretagender. Alle relevante fakta og omstændigheder skal indgå i vurderingen, jf. nærmere artikel 5, stk. 8.

Her er eksempler på hjælpefunktioner og forberedende karakter, som kan udføres, uden at der opstår fast driftssted.

Eksempel på administration

Medarbejdere på et fast forretningssted var hovedsageligt beskæftiget med produktinformation og marketing i Danmark. Medarbejderne havde ikke egentlig beslutningskompetence. Funktionerne blev under omstændighederne i spørgsmål 1 karakteriseret som at være af hjælpende og forberedende karakter. Hvis medarbejder A, efter forudgående godkendelse fra hovedkontoret, kunne underskrive enkelte rammerabataftaler med danske grossister, var der ikke tale om funktioner af hjælpende og forberedende karakter. I den situation ville der foreligge fast driftssted. Se [SKM2012.692.SR](#).

Eksempel på forskning

En forskningsenhed, der skulle udføre forskningsprojekter og formidle forskningsresultater, blev anset for at udgøre en funktion af forberedende og hjælpende karakter. Se [SKM2007.261.SR](#)

Eksempel på salgskontor

Et tysk selskab havde et salgskontor i Danmark til at fremme salget af deres produkter. Salgskontoret kunne ikke indgå bindende salgsaftaler, og samtlige salgsaftaler blev indgået i Tyskland. Landsskatteretten fandt, at aktiviteterne måtte karakteriseres som værende af hjælpende og forberedende karakter. Se TfS 1991, 309 LSR.

Eksempel på varelager

Et tysk selskab påtænkte at etablere et varelager hos et dansk selskab. Det danske selskab fik ikke kompetence til at indgå bindende aftaler på vegne af det tyske selskab. Det danske selskab skulle ikke foretage salgsarbejde og ikke afgive ordrebekræftelser, men kun ekspedere varer efter modtagne ordrer og fakturere disse efter prisliste. Se TfS 1989, 165 LSR.

Eksempel på kontorhotel

Et dansk kommanditselskab havde forretningsadresse på et kontorhotel i Danmark, hvor en uafhængig repræsentant udelukkende modtog og videresendte post. Repræsentanten havde ikke kompetence til at indgå aftaler på vegne af selskabet. Kommanditselskabet ejede et produktionsselskab, der var en afhængig repræsentant, men som udelukkende indkøbte varer. Funktionen blev anset for at være af forberedende og hjælpende karakter. Se [SKM2008.446.SR](#), som resulterede i, at [SEL § 2 C](#) blev indført. Se afsnit [C.D.1.2.7](#).

Bemærk

Det kan være vanskeligt at vurdere om et forretningssteds aktiviteter er af hjælpe- eller forberedelseskarakter, eller om de udgør en så væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed, at der foreligger fast driftssted. Er forretningsstedets almindelige formål identisk med hele virksomhedens almindelige formål, er der tale om fast driftssted. Se punkt 59 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Se også

- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed.
- [C.F.8.2.2.4.2.1](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende, når det anvendes om et foretagende.
- [C.F.8.2.2.5.3](#) om brugen af agenter, fuldmægtige, mæglere, repræsentanter og lignende.
- Kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst, pkt. 58-81.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
TfS 1991, 309 LSR	Tysk selskab havde et salgskontor i Danmark til at fremme salget af deres produkter. Samtlige salgsaftaler blev indgået i Tyskland. Salgskontoret havde funktion af hjælpende og forberedende karakter og udgjorde derfor ikke et fast driftssted i Danmark. Ikke fast driftssted.	
TfS 1989, 165 LSR	Tysk selskab påtænkte at etablere et varelager hos dansk selskab. Det danske selskab fik ikke kompetence til at indgå bindende aftaler på vegne af det tyske selskab. Det danske selskab skulle ikke foretage salgsarbejde og ikke afgive ordrebekræftelser, men kun ekspedere varer efter modtagne ordrer og fakturere disse efter prisliste. Det tyske selskab ville ikke få fast driftssted i Danmark på grund af varelageret, da aktiviteterne var af forberedende og hjælpende karakter. Ikke fast driftssted.	
Skatterådet		
SKM2023.178. SR	Skatterådet kunne bekræfte, at der ikke forelå et fast driftssted i Danmark, idet gaslageret ikke opfyldte alle betingelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, da det efter konkret vurdering af de foreliggende oplysninger, var Skatteskattestyrelsens vurdering, at virksomheden i Danmark havde karakter af at være af forberedende eller hjælpende art. Spørgers virksomhed i Danmark bestod alene i midlertidig opbevaring af egen gas indtil den blev videresolgt.	
SKM2023.58.S R	H1 var et selskab i DBO-land 1, med mere end 800 ansatte og X butikker i DBO-land 1. I forbindelse med driften af detailhandlen havde H1 for en del år siden oprettet en afdeling i X-by i Danmark. Afdelingen befandt sig i lokaler, som H1 havde lejet, og de daglige opgaver blev varetaget af 6 medarbejdere. Opgaverne i afdelingen bestod bl.a. i administrative opgaver i forbindelse med fragt af varer til DBO-land 1. H1 ønskede på den baggrund, om Skatterådet kunne bekræfte, at H1 ikke blev omfattet af begrænset skattepligt til Danmark som følge af at afdelingen i X-by i Danmark udgjorde et fast driftssted, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Skatterådet kunne bekræfte at afdelingen i X-by i Danmark ikke kunne anses for at udgøre et fast driftssted, da arbejdet måtte anses for at være af hjælpende karakter, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 3. Skatterådet lagde bl.a. vægt på, at der ikke blev varetaget opgaver inden for salg eller salgsarbejde fra afdelingen, som netop var H1's kernevirksomhed. Endvidere fandt Skatterådet at afdelingen udførte opgaver af støttende karakter for H1 og kunne på den baggrund ikke anses for at være en væsentlig og essentiel del	

	af H1.	
<u>SKM2022.395.</u> <u>SR</u>	H8 stillede lagerkapacitet til rådighed for H2 eller H1 afhængig af de gældende leveringsbetingelser. Desuden havde H1 en serviceaftale med H6, der havde en tilsvarende aftale med H2, ifølge hvilken H2 leverede servicer i relation til indkøb og logistik i forbindelse med distribution af X-produkt i Q-område. Disse servicer udførtes af to medarbejdere, der var ansat af H2. Spørger ønskede derfor bekræftet, at H1's opretholdelse af et varelager i Danmark ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark efter artikel 5, stk.1, jf. stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland. Spørger ønskede desuden bekræftet, at arbejdet udført af de danske medarbejdere i H2 på vegne af H1 ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark, jf. artikel 5, stk. 5, jf. stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland. Skatterådet bekræftede, at varelageret og medarbejdernes arbejde ikke hver for sig udgjorde et fast driftssted efter den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst, men varelageret set i kombination med medarbejdernes arbejde udgjorde et fast driftssted, jf. antifragmenteringsreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten (MLI'ens art. 13, stk. 4). Skatterådet kunne derfor imod Spørgers ønske ikke bekræfte, at der ikke var et fast driftssted i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland. Af hensyn til tavshedspligten er teksten offentliggjort i en redigeret form.	Antifragmenteringsreglen
<u>SKM2022.58.S</u> <u>R</u>	Skatterådet fandt, at et udenlandsk selskab ville få fast driftssted i Danmark, som følge af deres danske medarbejders aktivitet i Danmark. Medarbejderen var ansat til bl.a. at etablere salgskanaler og udvikle det skandinaviske marked. Skatterådet lagde vægt på, at medarbejderen ville have en central funktion inden for udvikling af det skandinaviske marked, samt at medarbejderen var ansat med henblik på at etablere salgskanaler i Danmark, Sverige, Norge og Finland. Medarbejderens geografiske placering i Danmark måtte derfor anses for at have en selvstændig værdi for Spørger. At medarbejderen udførte en del af sit arbejde fra Danmark, skyldtes således ikke alene private forhold. Det var derimod afgørende, at medarbejderen udførte Spørgers kerneaktivitet, samt at medarbejderen faktisk ville udføre en indtægtsskabende aktivitet (etablering af salgskanaler) fra sit hjemmekontor i Danmark.	
<u>SKM2021.348.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at et tysk selskab, som solgte udstyr til grossister i Danmark og Norge, ikke fik skattemæssigt fast driftssted i Danmark, fordi selskabet ansatte en medarbejder i Danmark (produktspecialist), som bl.a. skulle besøge grossisterne i Danmark og Norge og uddanne deres sælgere i anvendelsen af det tyske selskabs produkter, hjælpe grossisterne med at organisere træning/uddannelse af slutbrugere samt deltage i messer og kongresser, hvor A repræsenterede det tyske selskab. Når A ikke var "på farten" udførte A administrative opgaver fra sit hjemmekontor.	

	Det blev vurderet ud fra det oplyste om medarbejderens arbejdsopgaver, at der alene var tale om opgaver af hjælpende eller forberedende karakter for det tyske selskab, hvorfor betingelserne for fast driftssted ikke var opfyldt. Det var ikke nødvendigt at undersøge, om de øvrige betingelser for at statuere fast driftssted var opfyldte.	
<u>SKM2021.147.</u> <u>SR</u>	Spørger var hjemmehørende i Y-land og producerede og solgte produkter. Spørger havde ansat en medarbejder i Danmark. Medarbejderen skulle udlevere spørgers vareprøver og deltage i messer 1-2 gange om året samt stå for service. Skatterådet kunne i overensstemmelse med spørgers ønske bekræfte, at spørger ikke fik fast driftssted i Danmark, da arbejdet i Danmark var af hjælpende og forberedende karakter. Med virkning fra 1. januar 2021 var de danske regler om fast driftssted ændret. Der var blandt andet indført en værnregel, der skulle sikre, at der ikke skete en opsplitning af aktiviteter i Danmark, som isoleret set kunne anses for hjælpende og forberedende. Det blev lagt til grund, at spørgers eneste aktivitet i Danmark var gennem medarbejderen, og at bestemmelsen derfor ikke fandt anvendelse.	
<u>SKM2021.118.</u> <u>SR</u>	Spørger var et svensk medicinalsselskab, som havde ansat to medarbejdere i Danmark til at varetage forskellige funktioner for selskabet inden for bl.a. udvikling, support, uddannelse og træning samt promovering og salgsaktiviteter i forhold til en række læger, hospitaler og andet sundhedspersonale i Danmark. Medarbejderne havde ingen kontakt med de direkte aftagere af selskabets produkter (distributører og apoteker). Det blev ønsket bekræftet, at de to medarbejdere i Danmark ikke ville udgøre et skattemæssigt fast driftssted for det svenske hovedkontor. Spørgsmålet kunne bekræftes, da medarbejdernes aktiviteter kunne anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter. På grund af den særlige regulering, som salg og markedsføring af lægemidler er underlagt, havde medarbejderne som udgangspunkt ikke mulighed for at give sundhedspersonalet økonomiske incitamenter til at anvende de konkrete lægemidler, herunder særlige pristilbud, rabatter, provisioner el.lign. Markedsføringen var således primært en formidling af faglig viden og ikke en økonomisk eller kontraktuel forhandling, ligesom der heller ikke var tale om ordremodtagelse. Disse forhold talte for at medarbejdernes markedsføringsaktiviteter kunne anses for at være hjælpende eller forberedende, da det var aktiviteter, der støttede selskabets salg uden at være en direkte del af selve salgsprocessen.	
<u>SKM2020.312.</u> <u>SR</u>	Spørger ønskede en afklaring af, om de påtænkte aktiviteter i Danmark ville udgøre et fast driftssted for det udenlandske selskab. Det udenlandske selskab skulle udføre opgaver på offshore installationer. Medarbejderne ville overnatte i Danmark og blev sejlet til og fra offshore installationer dagligt. I tilfælde af dårligt vejr, ville medarbejderne udføre interne administrative opgaver. Skatterådet kunne bekræfte, at	

	der i det konkrete tilfælde var tale om, at det faste driftssteds virksomhed i Danmark var af forberedende eller hjælpende karakter . Der var ved vurderingen heraf lagt vægt på, at der alene var tale om indkvartering i Danmark af de udenlandske medarbejder, der udfører mindre opgaver i begrænset omfang.	
<u>SKM2019.547.</u> <u>SR</u>	Spørger, der var en virksomhed i et andet EU-land, der producerede og solgte boligtilbehør, havde ansat en medarbejder i Danmark. Medarbejderen skulle i en periode på 1 år og 10 måneder opbygge et net af forhandlere i Danmark, beskæftige sig med langsigtet kundepleje, træne sælgere i produktkendskab, rådgive forhandlere og planlægge forhandlernes udstilling. Skatterådet kunne i overensstemmelse med spørgers ønske bekræfte, at virksomheden ikke fik fast driftssted i Danmark , da arbejdet i Danmark var af hjælpende og forberedende karakter.	
<u>SKM2018.525.</u> <u>SR</u>	Idet det lagdes til grund, at de indsamlede oplysninger ikke blev bearbejdede eller redigeret i Danmark, men blev videresendt ubearbejdet til Tyskland, hvor redigeringen skulle ske, og at der med arbejdet i Danmark alene var tale om en beskrivelse af fakta fandt Skatterådet at der ikke var fast driftssted i Danmark. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2018.618.</u> <u>SR</u>	Skatterådet fandt imidlertid efter en samlet konkret vurdering, at salgsmedarbejderens aktiviteter for spørger i Danmark ikke gik ud over, hvad der kunne karakteriseres som enkeltstående opgaver af hjælpende eller forberedende karakter. Skatterådet lagde ved afgørelsen vægt på det i høringsfasen oplyste om arten og omfanget af det arbejde, som faktisk blev udført fra hjemmekontoret i Danmark. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2017.349.</u> <u>SR</u>	Et selskab havde udstationeret medarbejdere til Danmark for at føre tilsyn med og overvåge byggeprocessen af specielle konstruktioner, som selskabet ikke selv konstruerede. Skatterådet bekræftede, at de aktiviteter, der blev udført i Danmark, efter en samlet konkret vurdering alene kunne anses for at være af hjælpende karakter. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2016.493.</u> <u>SR</u>	Et japansk selskab havde statueret et repræsentationskontor i Danmark. Skatterådet bekræftede, at selskabet ikke fik fast driftssted i Danmark idet arbejdet udført i Danmark anses for hjelpende og forberedende . Der blev lagt vægt på at arbejdsopgaverne bl.a. består i at informere og rådgive distributører om produkter og medarbejderne ikke udfører salgsarbejde og/eller indgår aftaler. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2016.217.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at A GmbH & Co KG (spørger) ikke fik fast driftssted i Danmark i henhold selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a og artikel 5 i den dansk - tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatterådet fandt, at eksportlederens private bopæl udgjorde et "forretningssted", der var til disposition for spørger, og at aktiviteterne for spørger måtte anses for at være "faste" i tidsmæssig forstand. Det var imidlertid Skatterådets opfattelse, at eksportlederens aktiviteter i Danmark for spørger måtte anses for at være af forberedende og hjælpende karakter. Der var primært lagt vægt på, at 80 % af eksportlederens arbejde blev udført uden for Danmark, at arbejdsopgaverne primært knyttede sig til kunder uden for Danmark og at kontakten til danske kunder ikke indebar nogen forhandlingsposition. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2016.111.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at der ved en medarbejders flytning til Danmark ikke blev etableret et fast driftssted i Danmark for A Ltd. (spørger), jf. <u>selskabsskattelovens § 2</u> , stk. 1, litra a.	

	Skatterådet fandt, at medarbejderens private bopæl udgjorde et fast forretningssted, der var til disposition for spørger. Det var imidlertid Skatterådets opfattelse, at medarbejderens aktiviteter i Danmark i form af supportrollen for spørger måtte anses for at være af forberedende og hjælpende karakter. Skatterådet henså til de særlige omstændigheder omkring medarbejderens flytning til Danmark, ændrede jobfunktion i form af supportrollen for spørger, ansættelse på halv tid, at medarbejderen ikke længere havde egen kundeportefølje, herunder et kundeansvar, og at eventuel kundedkontakt indebar, at medarbejderen ikke havde nogen form for forhandlingsposition for spørger. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2015.467.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at A GmbH ikke fik fast driftssted i Danmark i forbindelse med ansættelsen af M ud fra de herom givne oplysninger. Efter karakteren af det udførte arbejde og at en stor del blev udført i udlandet, fandt Skatterådet, at det havde karakter af forberedende eller hjælpende karakter. Efter en samlet konkret vurdering var betingelserne vedrørende fast driftssted i henhold til artikel 5 i modeloverenskomsten og dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke opfyldt. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2012.313.</u> <u>SR</u>	Polske tandlæger, ville gennem et polsk selskab, udføre diverse tandbehandlinger fra en dansk tandlægeklinik. Da der var tale om opgaver, som var kernen i udøvelsen af den danske tandlægekliniks virksomhed, kunne de polske tandlægers funktioner ikke anses for værende af hjælpende eller forberedende karakter. Fast driftssted.	
<u>SKM2012.692.</u> <u>SR</u>	Medarbejdere på et fast forretningssted var hovedsageligt beskæftiget med produktinformation og marketing i Danmark. Medarbejderne havde ikke nogen egentlig beslutningskompetence. Funktionerne blev under omstændigheder i spørgsmål 1 karakteriseret som funktioner af hjælpende og forberedende karakter og medførte ikke fast driftssted. Hvis medarbejder A, efter forudgående godkendelse fra hovedkontoret, kunne underskrive enkelte rammerabataftaler med danske grossister, var der ikke tale om funktioner af hjælpende og forberedende karakter. I den situation ville der foreligge fast driftssted. Ikke fast driftssted / fast driftssted.	
<u>SKM2011.288.</u> <u>SR</u>	Tysk selskab fik ikke fast driftssted i Danmark i forbindelse med togdrift i Danmark. Det tyske selskab lejede et lokale i Danmark, hvor lokomotivførerne kunne holde pause. Lokalet blev anset for at være et fast forretningssted, men aktiviteten blev anset for at være af forberedende og hjælpende karakter. Derfor fik selskabet ikke fast driftssted i Danmark. Ikke fast driftssted.	Sagen blev påklaget til LSR vedrørende sagens spørgsmål om arbejdsudleje. Se <u>SKM2012.433.LSR.</u>
<u>SKM2008.446.</u> <u>SR</u>	Et dansk K/S var ejet af bl.a. 2 amerikanske komplementarer og 1 amerikansk kommanditist. De amerikanske ejere fik ikke fast driftssted i Danmark ved at have kontorhotel i Danmark. K/S'et ejede et produktionsselskab (ApS), der blev anset for være en afhængig agent af K/S'et. Produktionsselskabet havde fuldmagt til at indkøbe råvarer og dermed indgå aftaler på vegne af K/S'et. Indkøb af råvarer blev anset for en funktion af forberedende og hjælpende karakter. De amerikanske ejere blev anset for ikke at have fast driftssted i Danmark. Ikke fast driftssted.	

<u>SR</u>	En forskningsenhed , der skulle udføre forskningsprojekter og formidle forskningsresultater, blev anset for at udøve funktioner af forberedende og hjælpende karakter. Ikke fast driftssted.	
TfS 1991, 38 LR	Lagerfunktion. Hjælpefunktion. Et amerikansk selskab etablerede et lager i Danmark, der blev administreret af uafhængig 3. mand. Lageret skulle udelukkende ekspedere allerede solgte varer fra lageret til kunderne. Lageret udgjorde ikke et fast driftssted. Ikke fast driftssted.	

C.F.8.2.2.5.2.3 Bygge- og anlægsvirksomhed

Indhold

Dette afsnit omhandler en branchebestemt undtagelse til hovedreglen om fast driftssted. Som hovedregel opstår et fast driftssted, når aktiviteten i driftsstedet påbegyndes. Hvis aktiviteten er en byggeplads, et anlægs- eller installationsarbejde, opstår det faste driftssted ikke med det samme.

Afsnittet indeholder:

- Byggeplads, anlægs- eller installationsarbejde
- Modeloverenskomstens 12-måneders-regel
- Aftalte minimumsperioder i danske DBO'er
- Midlertidige afbrydelser
- Forbundne foretagender
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser med videre.

Byggeplads, anlægs- eller monteringsarbejde

En byggeplads er et sted, hvor en bygning er under opførelse eller renovering. Opførelse eller renovering af vejanlæg, broer, kanaler og lignende, nedlæggelse af rør og forsyningsledninger og lignende er også omfattet. Afgrænsninger mellem, hvad der kan betegnes som henholdsvis en byggeplads, et anlægsarbejde og et installationsarbejde, har ikke nogen betydning.

Punkt 49-57 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5 beskriver nærmere, hvad der i modeloverenskomstens forstand skal forstås ved en byggeplads, et anlægsarbejde og et installationsarbejde.

Modeloverenskomstens 12-måneders-regel

En byggeplads eller et anlægs- eller installationsarbejde udgør et fast driftssted, men kun når aktiviteten varer ved i mere end 12 måneder. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 3.

Baggrunden for reglen er, at en byggeplads eller et anlægs- eller installationsarbejde som udgangspunkt ville opfylde betingelserne for at være et fast forretningssted og dermed et fast driftssted allerede fra det tidspunkt, hvor arbejdet påbegyndes. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Hvis aktiviteten varer ved i mere end 12 måneder, er der fast driftssted i hele perioden og ikke kun i den del af perioden, som ligger efter 12-måneders-dagen.

Underentreprenører

Har en hovedentreprenør påtaget sig udførelsen af en omfattende entreprise, og afgiver hovedentreprenøren underentrepriser til underentreprenører, skal den tid som underentreprenøren har brugt på arbejdet, betragtes som tid brugt på byggearbejdet af hovedentreprenøren. Den enkelte

underentreprenør kan selv få fast driftssted i landet, hvis deres aktivitet varer ved i mere end 12 måneder. Se punkt 54 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Forbundne foretagender

En entreprenør, der påbegynder et bygge-, anlægs- eller installationsarbejde i et andet land, kan ikke undgå at få fast driftssted ved at opdele aktiviteten på flere foretagender. Hvis arbejdet set over tid udføres af flere foretagender, der er indbyrdes forbundne, opstår der fast driftssted, når arbejdet samlet har varet mere end det antal måneder, der skaber fast driftssted ifølge den pågældende DBO. Foretagender er forbundne, når det er de samme personer, der direkte eller indirekte har del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i foretagenderne. Se punkt 33 og punkt 51 og 52 i kommentaren til artikel 5.

Eksempel

En entreprenør skal bygge 5 huse i samme nybyggeri i et andet land, hvor fast driftssted ifølge DBO'en opstår efter 12 måneder. Opførelsen af hvert hus varer 5 måneder. Påbegyndelsen sker successivt med 2 måneders mellemrum. Den samlede varighed af byggeriet forventes derfor at blive på 13 måneder. Hus nr. 5 påbegyndes 8 måneder efter hus nr. 1, og byggeriet af hus nr. 5 varer 5 måneder. Entreprenøren får derfor fast driftssted i det pågældende land. Entreprenøren kan ikke undgå at få fast driftssted ved at stifte 5 datterselskaber og placere opførelsen af de 5 huse i hvert sit datterselskab.

Aftalte minimumsperioder i danske DBO'er

Danmarks DBO'er indeholder sædvanligvis en bestemmelse om bygge-, anlægs- og installationsarbejder. Dog er minimumsperioden ikke nødvendigvis 12 måneder.

Se de enkelte DBO'er, for at se hvad minimumsperioden udgør i hver enkelt DBO, som Danmark har indgået. Se afsnit [C.F.9.2](#) om danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Bemærk

Er der ikke en DBO med det pågældende land, er der fast driftssted fra 1. dag. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 4 og [SEL § 2](#), stk. 1, litra a.

Midlertidige afbrydelser

I den periode, hvor det faste driftssted for et byggeri, et anlægs- eller installationsarbejde består, bringer midlertidige afbrydelser af aktiviteten ikke det faste driftssted til ophør. Se punkt 55 i kommentaren til artikel 5. Perioder med midlertidig afbrydelse af aktiviteten skal dermed medregnes ved opgørelsen af, om det faste driftssted har bestået i mere end 12 måneder (eller mere end den periode, der fremgår af den enkelte DBO).

Eksempel

Et japansk selskab havde fast driftssted i Danmark, da et bygge- og anlægsprojekt løb over en periode på mere end 12 måneder, som var grænsen efter den dansk-japanske DBO. Det var underordnet, at der var inaktive perioder, og at den faktiske byggetid kun udgjorde 8 ½ måned. Den inaktive periode skulle medregnes ved afgørelsen af, om aktiviteten havde varet mere end 12 måneder. Se TfS 1999, 409 LR.

Se også

- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
► <u>SKM2024.513.SR</u> ◀	► Spørger var et udenlandsk selskab, der lejlighedsvis sendte medarbejdere til Danmark for at installere udstyr i en række butikker i Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger ikke var begrænset skattepligtig til Danmark fra første dag som følge af monterings-/installationsarbejdet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. stk. 2. Da Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det udenlandske selskabs hjemland var den danske beskatningsret ikke afskåret. ◀	
<u>SKM2018.522.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at selskabets isoleringsarbejde i Danmark ikke udgjorde et fast driftssted efter artikel 5, stk. 3 i den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2018.492.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der først opstod et fast driftssted fra byggefasen i et anlægsarbejde. Fast driftssted.	
<u>SKM2018.251.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at H1 GmbH fik fast driftssted i Danmark, jf. art. 5, stk. 3, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst for den kontrakt, der var indgået med H2 ApS. Fast driftssted.	
<u>SKM2018.216.SR</u>	Skatterådet tiltrådte, at spørgers aktiviteter, ville udgøre et fast driftssted i Danmark, efter artikel 5, stk. 3, da arbejdets omfang oversteg 12 måneder. Fast driftssted.	
<u>SKM2017.584.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørgers aktiviteter i Danmark ikke ville medføre et fast driftssted for Spørger efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, sammenholdt med artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land. Fast driftssted.	
<u>SKM2017.515.SR</u>	Et tysk byggeselskabs aktiviteter i Danmark udgjorde ikke et fast driftssted efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 5, stk. 2 og stk. 4. To øvrige spørgsmål bortfaldt dermed. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2016.250.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at de beskrevne aktiviteter med ombygning af to skibe medførte et fast driftssted i Danmark for spørger, jf. art. 5, 3 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der blev lagt vægt på, at arbejdet på skibene varede i mere end 12 måneder. Fast driftssted.	

<u>SKM2015.129.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at et tysk selskab ville undgå at få fast driftssted i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Selskabet havde indgået en aftale med B. Som led i aftalen udførte selskabet arbejde i Danmark. Selskabet ville være til stede i perioder på ca. 2-90 dage ad gangen over ca. 2-3 år. De midlertidige afbrydelser af arbejdet havde ikke en sådan karakter, at der kunne afviges fra hovedreglen om, at midlertidige afbrydelser skulle regnes med ved beregningen af 12 måneders fristen. Fast driftssted.	
<u>SKM2014.735.SR</u>	Et selskab, der er hjemmehørende i USA, skulle være underentreprenør på et bygge- og anlægsprojekt i DK. Selskabet skulle udføre arbejde ad to omgange, der til sammen udgjorde i alt 9 måneder og med en planlagt afbrydelse på 5 måneder. Skatterådet kunne bekræfte, at selskabet ikke ville få fast driftssted i DK på grundlag af det omhandlede projekt. Afbrydelsen på 5 måneder ansås ikke for en midlertidig afbrydelse, der skulle tillægges den periode, hvor selskabet skulle udføre bygge- og anlægsarbejde i DK. Selskabets byggeprojekt ville derfor ikke vare i mere end 12 måneder. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2014.320.SR</u>	Det er oplyst, at spørger år xxxx har indgået flere entrepriseaftaler med forskellige danske byggevirksomheder, og at spørgeren i den forbindelse beskæftiger et antal medarbejdere i Danmark. Spørgeren er registreret med en postadresse hos B ApS, og hvorefter B ApS varetager spørgerens skattemæssige forpligtelser. Spørgeren har ikke nogen ansatte i disse lokaler, og alle medarbejdere er udstationeret fra det tyske selskab til Danmark. Skatterådet kan ikke bekræfte, at når der ske registrering af en filial af spørgers selskab i Danmark, medfører det i sig selv fast driftssted. Efter hovedreglen skal der være et forretningssted, der er fast, og hvorfra der udøves en erhvervsmæssig aktivitet. Spørgeren kan derfor ikke alene ved registrering af en filial efter selskabslovens § 345, anses for at etablere fast driftssted i Danmark, jf. <u>selskabsskattelovens § 2</u>, stk. 1, litra a, og artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. I henhold til <u>selskabsskattelovens § 2</u>, stk. 1, litra a, 6. pkt., vil spørgeren imidlertid blive anset for skattepligtig af et fast driftssted fra første dag i forbindelse med de enkelte bygge-, anlægs- og monteringsarbejder i Danmark. Danmark kan imidlertid kun udnytte den interne hjemmel, hvis der foreligger et fast driftssted i henhold til artikel 5 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatterådet kan bekræfte, at spørgeren anses for at etablere fast driftssted efter <u>selskabsskattelovens § 2</u>, stk. 1, litra a, hvis selskabet indretter et kontor i Danmark, hvorfra alle byggeaktiviteter styres og samordnes. Ikke fast driftssted / fast driftssted.	
TfS 1999, 409 LR	Japansk selskab havde fast driftssted i Danmark, da et bygge- og anlægsprojekt løb over en periode på mere end 12 måneder, hvilket var grænsen ifølge den dansk-japanske DBO. Det var underordnet, at der var inaktive perioder, og at den faktiske byggetid kun stod på i 8 ½	Japan

	måned. Den inaktive periode skulle medregnes ved opgørelsen af, om aktiviteten havde været mere end 12 måneder.	
--	--	--

C.F.8.2.2.5.2.4 (Dansk) undtagelse for olieefterforskning og -indvinding

Nogle danske DBO'er indeholder et særligt stykke i artikel 5, der handler om efterforskning efter naturforekomster. Sædvanligvis findes reglen som stk. 4 i disse DBO'er. Reglen kan også findes i en særlig artikel om kulbrintevirksomhed. I praksis er det olie- og gasefterforskning, der tænkes på. Danmark har forbeholdt sig ret til at indsætte en særlig bestemmelse om kulbrinteefterforskning og -udvinding i sine DBO'er. Se punkt 48 og 189 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Reglen går ud på, at et foretagende, der anvender en installation, en borerig eller et skib til efterforskning af naturforekomster på et andet lands område, udgør et fast driftssted, når aktiviteten har været i mere end den periode, der er aftalt i den konkrete DBO. Hvis flere foretagender hver for sig udfører efterforskning i mindre end 12 måneder, men efterforskningen sammenlagt varer mere end 12 måneder, og hvis foretagenderne er forbundne, er der fast driftssted. Foretagender er forbundne, når de samme personer direkte eller indirekte har del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i foretagenderne.

Baggrunden for reglen er, at en aktivitet, der består i efterforskning af naturforekomster, efter nogle nationale lovgivninger udgør et fast driftssted. I Danmark bliver udenlandske foretagender, der efterforsker naturforekomster i Danmark eller på den danske kontinentalsokkel, begrænset skattepligtige til Danmark efter kulbrinteskatteloven § 1.

Bemærk

Særreglen angår kun efterforskningsfasen. En olie- eller gaskilde, som udnyttes, er udtrykkelig nævnt i artikel 5, stk. 2 i modeloverenskomsten som et eksempel på et fast driftssted. Her er der fast driftssted fra aktivitetens start, og der skal ikke tages hensyn til varigheden af udvindingsaktiviteten.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om begreberne kildeland og bopælsland og hvad det vil sige, at et land har beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begreberne hjemmehørende og skattemæssigt hjemsted
- [C.F.8.2.2.5.1](#) generelt om fast driftssted.

C.F.8.2.2.5.3 Agentreglen

Indhold

Dette afsnit handler om brug af agenter og andre former for repræsentanter. Hvis et foretagende, der er hjemmehørende i et land, bruger en agent i et andet land, kan det medføre, at foretagendet får fast driftssted i det andet land, selv om det ikke selv har noget fast forretningssted i landet (sekundære kriterium). Se punkt 82-101 i kommentaren til modeloverenskomsten.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel: Brug af afhængige agenter
- Undtagelse: Aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.4.2.1](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende, når det anvendes om et foretagende.

Hovedregel: Brug af afhængige agenter

Det følger af artikel 5, stk. 5, at en agent skal forstås som en person, der handler på vegne af et foretagende og derigennem sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet uden væsentlige ændringer. Det er ydermere en betingelse, at de aftaler, der indgås

- a. er i foretagendets navn, eller
- b. vedrører overdragelse af ejendomsretten til eller er for retten til at bruge aktiver, der ejes af foretagendet eller som foretagendet har ret til at bruge, eller
- c. vedrører levering af serviceydelser for foretagendet.

Det afgørende i relation til agent-reglen er ikke i hvis navn agenten arbejder, men hvem agenten arbejder "på vegne af".

Se punkt 82-101 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 5.

Når en agent virker i et andet land end det, hvor foretagendet er hjemmehørende, får foretagendet selv fast driftssted i det pågældende land, selv om det ikke udøver sin virksomhed fra et fast forretningssted i det pågældende land. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5.

Eksempel

Dansk møbelvirksomhed solgte møbler gennem agenter i udlandet. Agenterne indgik bindende salgsaftaler, havde kontinuerlig arbejdsforpligtelse, var provisionslønnede, tilrettelagde selv deres arbejde, og de repræsenterede ikke konkurrenter. Den danske møbelfabrik havde driftsherrerisikoen. Agenterne var derfor afhængige agenter, og indkomsten fra deres salg skulle beskattes i udlandet. Dommen vedrører de tidligere gældende regler om udlandslempelse ved virksomhed i udlandet. Se TfS 1997, 713 VLD.

Bemærk

Med 2017 ændringen af modeloverenskomsten lægges der nu også vægt på de funktioner, der leder op til en indgåelse af aftale og ikke kun den formelle indgåelse af aftalen. Hvis de væsentlige funktioner, der leder hen til indgåelse af en aftale, foretages af agenten, uanset at agenten ikke formelt kan indgå selve aftalen bindende på vegne af foretagendet vil foretagendet få fast driftssted.

Hjælpe- og forberedelsesaktiviteter

Hvis foretagendet selv kunne have udført aktiviteterne i det andet land, uden at der opstod fast driftssted herved, så kan samme slags aktiviteter også udføres ved hjælp af en agent, uden at der opstår fast driftssted af den grund. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5, sidste led.

Eksempel

Et dansk selskab havde et varelager for et tysk selskab. Det danske selskab blev anset for ikke at være et fast driftssted for det tyske selskab, da de opgaver selskabet påtog sig, var af forberedende karakter. Det danske selskab udleverede varerne, men havde ikke kompetence til at indgå bindende aftaler på vegne af det tyske selskab. Det danske selskab skulle således ikke foretage salgsarbejde og ikke afgive ordrebekræftelser, men kun ekspedere varer efter modtagne ordrer og fakturere disse efter den pågældende prisliste udstedt af det tyske selskab. Se TfS 1989, 165 LR.

Se om fast driftssted efter agentreglen i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 5, som svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's Modeloverenskomst fra 2014, i landsskatterettens afgørelse offentliggjort i [SKM2023.623.LSR](#).

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt det tyske selskab H2 GmbH ville etablere fast driftssted i Danmark efter agentreglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. stk. 4, og efter artikel 5, stk. 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland henset til, at det danske koncernforbundne selskab, H1 A/S, der tidligere var et salgsselskab, som handlede i eget navn og for egen regning og risiko, fremadrettet ville fungere som afhængig repræsentant for H2 GmbH.

Skatterådet fandt, at H2 GmbH ville etablere fast driftssted i Danmark efter ændringen af aktiviteten i H1 A/S, både efter intern dansk ret og efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland. I forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland fandt Skatterådet, at H1 A/S ikke i aftalegrundlaget var tildelt en formel fuldmagt til at indgå bindende aftaler på vegne af H2, men at selskabet dog var tildelt så brede beføjelser og så bredt et forhandlingsmandat, at det i realiteten måtte sidestilles med en fuldmagt til at indgå aftaler på vegne af H2 GmbH.

Landsskatteretten fandt - ligesom Skatterådet - at H2 GmbH ville etablere fast driftssted efter intern dansk ret.

Landsskatteretten fandt - ligesom Skatterådet - at H1 A/S ikke havde formel fuldmagt til at indgå bindende aftaler på vegne af det tyske selskab H2 GmbH. Således som det bindende svar var oplyst, fandt Landsskatteretten dog ikke, at H1 A/S reelt havde fuldmagt til at indgå bindende aftaler på vegne af H2 GmbH. Landsskatteretten fandt derfor ikke, at H2 GmbH i forbindelse med den ændrede aktivitet i Danmark ville etablere fast driftssted i henhold til artikel 5, stk. 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Skattestyrelsen forstår Landsskatterettens kendelse således, at statuering af fast driftssted efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 5, stk. 5, ikke forudsætter, at den danske repræsentant i alle tilfælde skal have formel fuldmagt til at indgå kontrakter, der er bindende for det tyske selskab. Fast driftssted kan efter Landsskatterettens afgørelse - i overensstemmelse med hidtidig administrativ praksis (se eksempelvis [SKM2014.512.SR](#) og øvrig praksis gennemgået heri) - også foreligge, hvis et dansk selskab reelt har fuldmagt til at indgå kontrakter, der er bindende for det danske selskab. I den konkrete sag er Landsskatteretten på baggrund af en konkret vurdering af det oplyste faktum dog kommet frem til, at der ikke foreligger en sådan reel fuldmagt for det danske selskab til at indgå kontrakter, som er bindende for det tyske selskab.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5.2.2](#) om aktivitet, der kan udøves, uden at der opstår fast driftssted.

Undtagelse: Aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter

Hvis et foretagende, der er hjemmehørende i et land, benytter en uafhængig repræsentant, i et andet land, får foretagendet ikke fast driftssted i det andet land herved. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6, og punkt 102-114 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Undtagelsesbestemmelsen om uafhængige agenter gælder kun i de tilfælde, hvor den uafhængige agent optræder på vegne af foretagendet inden for rammerne af agentens sædvanlige forretningsvirksomhed.

Hvis et foretagende benytter en uafhængig repræsentant i et andet land end det, hvor foretagendet er hjemmehørende, men den uafhængige repræsentant går uden for rammerne for, hvad der normalt hører under den pågældendes erhvervsvirksomhed, så bevirker den uafhængige repræsentants aktivitet alligevel, at der opstår fast driftssted for foretagendet. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6, 1. pkt: " inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed."

Bemærk

Hvis en person udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for en eller flere nært forbundet foretagender vil personen ikke anses for at være en uafhængig agent i den forstand, som forstås ved artikel 5, stk. 6, sidste pkt.

En person eller et foretagende er nært forbundet med et foretagende hvis den ene har kontrol over den anden eller begge er under kontrol af samme personer eller foretagender. Alle relevante fakta og omstændigheder skal indgå i vurderingen, jf. nærmere artikel 5, stk. 8.

Eksempel 1

To advokater udøvede en virksomhed, som Højesteret vurderede, var sædvanlig for ejendomsadministratorer. De handlede inden for rammerne af deres sædvanlige erhvervsvirksomhed, og de kunne ikke betegnes som afhængige repræsentanter efter artikel 5, stk. 4, i DBO'en med Schweiz. Derfor fandt Højesteret, at der ikke forelå fast driftssted. Højesteret henviste til artikel 5, stk. 5, i DBO'en, der handler om uafhængige repræsentanter. Se TfS 1996, 532 HRD.

Eksempel 2

B A/S (manager) skulle fungere som administrator for en investeringsenhed, A, der var organiseret som et K/S. Skatterådet fandt på baggrund af en konkret vurdering, at B A/S samt de øvrige forvaltnings- og beslutningsorganer, General Partner og Investment Committee, måtte betragtes som uafhængige agenter i henhold til artikel 5, stk. 6. Investorerne i A fik herefter ikke fast driftssted i Danmark. Se [SKM2012.190.SR](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
TfS 1996, 532 HRD	To advokater udøvede en virksomhed, som Højesteret fandt var sædvanlig for ejendomsadministratorer. De handlede inden for rammerne af deres sædvanlige erhvervsvirksomhed, og de kunne ikke betegnes som afhængige repræsentanter efter artikel 5, stk. 4, i DBO'en med Schweiz. Derfor fandt Højesteret, at der ikke forelå fast driftssted. Højesteret henviste til artikel 5, stk. 5, i DBO'en. Ikke fast driftssted.	
Landsretsdomme		
SKM2012.468.ØLR	Ejendomsadministration. Sagen handlede om beskatningsretten til fortjeneste ved salg af et dansk selskabs faste ejendom i Frankrig. Østre Landsret fandt, at fortjenesten ikke var omfattet af artikel 3 i den dagældende DBO mellem Danmark og Frankrig (svarer til OECDs Modeloverenskomst artikel 6 om fast ejendom). Appellantens fortjeneste ved salg af fast ejendom i Frankrig som led i næringsvirksomheden var derfor kun omfattet af fransk beskatningsret, hvis indtægterne kunne henføres til et fast driftssted i Frankrig, jfr. DBO'ens artikel 4. Landsretten gav ministeriet medhold i, at selskabets franske administrator alene havde fuldmagt til at forestå den daglige drift, men ikke til	Tidligere SKM2011.322.BR

	at foretage salg af ejendomme, og at selskabet derfor ikke kunne anses for at have fast driftssted i Frankrig i relation til selskabets næringsvirksomhed. Ikke fast driftssted.	
TfS 2000, 15 ØLD	Agent. Udenlandsk selskab drev virksomhed med køb og salg af bunkerolie til skibe enten gennem selskabets kontor i Danmark eller gennem agenter over hele verden. Der var ingen skriftlige aftaler med agenterne , idet selskabet ved hver enkelt handel gav agenterne fuldmagt, og agenternes bemyndigelse varierede fra handel til handel. Landsretten fandt modsat skattemyndighederne, at det var uden betydning, at agenterne ikke havde haft en generel løbende fuldmagt. Der blev derfor udøvet virksomhed i udlandet i SEL § 17 , stk. 2's forstand.	Dommen må antages også at have betydning for om der blev etableret fast driftssted i de pågældende lande.
TfS 1997, 713 VLD	Agent. Dansk møbelvirksomhed solgte møbler gennem agenter i udlandet. Agenterne indgik bindende salgsaftaler , havde kontinuerlig arbejdsforpligtigelse, var provisionslønnede, tilrettelagde selv deres arbejde, og de repræsenterede ikke konkurrenter. Den danske møbelfabrik havde driftsherrerisikoen. Agenterne var derfor kvalificerede agenter, og indkomsten fra deres salg skulle beskattes i udlandet.	Dommen må antages også at have betydning for om der blev etableret fast driftssted i de pågældende lande.
Landsskatteretten		
SKM2023.623.LSR	<i>Faktum</i> Sagen angik et bindende svar, hvor Spørger ønskede bekræftet, at det tyske selskab H2 GmbH ikke fik skattemæssigt fast driftssted i Danmark, når aktiviteten i det danske koncernselskab H1 A/S blev ændret fra at være et salgs- og distributionsselskab, der købte og videresolgte varer i eget navn, til at være et kommissionærselskab, der solgte varer i H2's navn. Det danske selskab ville ikke have fuldmagt til at indgå aftaler i det tyske selskabs navn, men skulle forhandle priser, mængder og øvrige kontrakts vilkår ud fra de rammer, selskabet var tildelt fra H2. Desuden skulle selskabet forberede kundekontrakter samt indhente og acceptere ordrer fra kunder og foranledige, at disse blev ekspederet af H2. <i>Skatterådets afgørelse</i> Spørgsmålet kunne ikke besvares bekræftende. Det var Skatterådets opfattelse, at selvom H1 ikke formelt havde en fuldmagt til at indgå kontrakter i H2's navn, så spillede selskabet sædvanligvis en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt blev indgået uden væsentligt at blive ændret af det tyske selskab. Der var derfor fast driftssted efter den interne danske regel i	Tidligere instans SKM2021.670.SR

	selskabsskattelovens § 2, stk. 4 ("agentreglen"), som svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's Modeloverenskomst fra 2017. Det var desuden Skatterådets opfattelse, at H1 var tildelt så brede beføjelser og forhandlingsmandat, at det i praksis måtte sidestilles med en fuldmagt til at indgå aftaler på vegne af H2. Det måtte have formodningen imod sig, at H2 ikke ville godkende en kontrakt, der var forhandlet ud fra de rammer, selskabet selv havde udstukket. Der var derfor også fast driftssted efter "agentreglen" i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 5, som svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's Modeloverenskomst fra 2014. <i>Landsskatterettens afgørelse</i> Efter en konkret vurdering fandt Landsskatteretten, at det tyske selskab ikke ville etablere fast driftssted i Danmark efter agentreglen i henhold til artikel 5, stk. 5, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Landsskatteretten lagde vægt på, at det danske datterselskab hverken havde en formel eller reel fuldmagt til at indgå kontrakter, der var bindende for det tyske selskab. Således som spørgsmålet om bindende svar var oplyst, kunne det efter Landsskatterettens opfattelse ikke udelukkes, at det tyske selskab besluttede ikke at godkende en kundekontrakt, som var forhandlet af det danske datterselskab, henset til at de væsentligste vilkår i kontrakten ikke på forhånd var fastlagt af det tyske selskab. Det forhold, at det danske datterselskab optog ordrer fra kunderne, kunne ikke føre til et andet resultat. De ordrer, som kunderne afgav til det danske datterselskab, var ifølge det oplyste baseret på vilkårene i de af det tyske selskab godkendte kontrakter. Det danske datterselskab kunne derfor ikke anses for at besidde en aktuel fuldmagt til at indgå bindende kontrakter på baggrund heraf. Landsskatteretten ændrede derfor Skatterådets besvarelse af det bindende svar til et "Ja".	
Skatterådet		
► SKM2024.501.SR ◀	► Fire aktieselskaber i EU-land 2 (H2, H3, H4 og H5) ejede et dansk I/S, D1, som skulle opføre og drive projekt-x i Danmark. To bestyrelsesmedlemmer i D1, der var bosiddende i Danmark, og som i forening kunne tegne I/S'et, indgik aftaler på vegne af D1 med bistand fra et dansk landinspektørfirma (G1). Der var tale om aftaler om køb af en grund og aftaler med markejere om compensation for påvirkning, aftale om leje af et mindre projektkontor og leje af et areal på en havn. Købet af grunden var den første aftale, som D1 indgik i Danmark. D1 ønskede derfor at få bekræftet, at der var etableret fast driftssted fra aftalen om købet af grunden. Skatterådet bekræftede dette.	

Af hensyn til tavshedspligten er afgørelsen offentliggjort i en redigeret form. ◀

SKM2023.101.SR

H4 (herefter Asset Co.) ejede køretøjer, som blev leaset til et dansk søsterselskab, H2 (Opco), som videreleasede dem til danske kunder. Asset Co. skulle bruge et dansk CVR-nr. for at kunne foretage online-registrering af sine køretøjer i Motorregisteret og for at kunne tinglyse samlet virksomhedspant i køretøjerne i Personbogen. Asset Co. havde derfor etableret en filial i Danmark. Der var ingen aktivitet i filialen.

Asset Co. havde en serviceaftale med et X-landsk søsterselskab, H3, ifølge hvilken H3 leverede services i forbindelse med leasingaftaler og aktiver, som blev leaset til danske kunder. Der var tale om opkrævning og vedligeholdelsesservice til danske kunder, og om nødvendigt markedsføringsydelser til Asset Co. i forbindelse med gensalg af køretøjer. Disse services blev i praksis udført af medarbejdere, der var ansat i det danske søsterselskab Opco. Opco modtog som underleverandør betaling for ydelserne på armslængdevilkår.

Asset Co. ønskede bekræftet, at etableringen af den danske filial ikke udgjorde et fast driftssted i DanmSagen angik et bindende svar, hvor Skatterådet ikke kunne bekræfte, at et tysk selskab efter ændring af aktiviteten i et dansk datterselskab ikke ville etablere et fast driftssted i Danmark. Efter en konkret vurdering fandt Landsskatteretten, at det tyske selskab ikke ville etablere fast driftssted i Danmark efter agentreglen i henhold til artikel 5, stk. 5, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Landsskatteretten lagde vægt på, at det danske datterselskab hverken havde en formel eller reel fuldmagt til at indgå kontrakter, der var bindende for det tyske selskab. Således som spørgsmålet om bindende svar var oplyst, kunne det efter Landsskatterettens opfattelse ikke udelukkes, at det tyske selskab besluttede ikke at godkende en kundekontrakt, som var forhandlet af det danske datterselskab, henset til at de væsentligste vilkår i kontrakten ikke på forhånd var fastlagt af det tyske selskab. Det forhold, at det danske datterselskab optog ordrer fra kunderne, kunne ikke føre til et andet resultat. De ordrer, som kunderne afgav til det danske datterselskab, var ifølge det oplyste baseret på vilkårene i de af det tyske selskab godkendte kontrakter. Det danske datterselskab kunne derfor ikke anses for at besidde en aktuel fuldmagt til at indgå bindende kontrakter på baggrund heraf. Landsskatteretten ændrede derfor Skatterådets

besvarelse af det bindende svar til et "Ja".ark efter artikel 5, stk.1, jf. stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y-land.

Skatterådet bekræftede, at etablering af filialen i kombination med arbejde udført af medarbejdere i det danske søsterselskab ikke udgjorde et fast driftssted efter hovedreglen i den dansk-Y-landske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet spørger ikke havde rådighed over et fast sted i Danmark.

Skatterådet bekræftede endvidere, at spørger ikke havde fast driftssted i Danmark efter "agentreglen" i den dansk-Y-landske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det danske søsterselskab handlede på vegne af spørger ved udførelsen af registreringerne, men registreringerne udgjorde ikke kontrakter, således som dette begreb er defineret i selskabsskattelovens § 2, stk. 4. Registreringerne blev foretaget for at leve op til dansk lov. Det danske søsterselskab indgik ikke i forbindelse med registreringerne sædvanligvis aftaler eller spillede en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt blev indgået uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v.

SKM2022.357.SR

Spørger ønskede bekræftet, at det tyske selskab H1 ikke fik et fast driftssted i Danmark som følge af, at der blev ansat en dansk medarbejder i det danske koncernselskab H2. Den danske medarbejder skulle fungere som Nordisk Sales Manager for et særligt forretningsområde i H-koncernen, som blev varetaget af det tyske selskab.

Medarbejderens opgaver bestod bl.a. i at undersøge markedet og skabe kontakt til kunder og præsentere dem for H1's produkter og ydelser, som var avancerede kundespecifikke produkter. Medarbejderen indsamlede kundens ønsker og behov og videreformidle disse til H1, som derefter foretog en behovsanalyse og udarbejdede et konkret tilpasset tilbud til kunden, hvorefter kontrakt- og prisforhandling blev foretaget af H1.

Det var Skatterådets opfattelse, at medarbejderen i H2 var en ikke-uafhængig repræsentant for H1, som handlede på det udenlandske selskabs vegne. Aktiviteten skulle derfor vurderes ud fra "agentreglen" i selskabsskattelovens § 2, stk. 4, og den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 5.

Skatterådet fandt samlet set, at medarbejderens aktiviteter ikke var af en sådan karakter, at H2 kunne siges at spille en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt blev indgået uden væsentligt at blive ændret af H1. Skatterådets kunne herefter bekræfte, at medarbejderens aktiviteter i H2 **ikke medførte, at H1 fik fast driftssted** i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 4.

<u>SKM2022.7.SR</u>	Spørger drev en konsulentvirksomhed, hvor udenlandske virksomheder kunne købe ydelser med henblik på salg rettet mod det nordiske marked. Skatterådet kunne bekræfte, i overensstemmelse med spørgers opfattelse, at spørger ikke statuerede fast driftssted i Danmark, jf. artikel 5 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst i relation til de tyske virksomheder, som måtte købe en salgsydelse af spørger. Skatterådet fandt, at spørger herunder spørgers medarbejdere ville være uafhængige af de tyske virksomheder blandt andet fordi, at virksomhederne ikke kunne tilrettelægge spørgers arbejde, og fordi spørger havde flere andre kunder end de tyske virksomheder. Det blev lagt til grund for besvarelsen, at de tyske virksomheder ikke selv råder over et fast forretningssted i Danmark.	
<u>SKM2016.188.SR</u>	Spørger ejede et nyoprettet dansk anpartsselskab, der ville etablere et datacenter i Danmark. I datacenteret ville befinde sig servere og noget udstyr. Det danske selskab vil ansætte it-medarbejdere og rekvirere leverandører til driften af datacenteret. Serverne og udstyret ville blive anvendt af det danske selskab til at hoste websteder, data og applikationer på vegne af spørger. Skatterådet bekræftede, at den aktivitet, der skulle udføres af det danske datacenter ikke medførte fast driftssted i Danmark for spørger, og som følge heraf ville spørger ikke blive begrænset skattepligtig her i landet efter <u>selskabsskatteloven § 2</u>, stk. 1, litra a. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2015.121.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerne ved deres aktiviteter i forbindelse med udlejningen af kontorfællesskab i Danmark bevarer et fast driftssted i Danmark, hvilket bevirker, at spørgernes opsparede overskud under virksomhedsskatteordningen beskattes i forbindelse med spørgernes fraflytning fra Danmark. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2015.95.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at deltagelse i A K/S, herunder parallelle K/S'er, ikke i sig selv gjorde, at investorerne vil have fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Betingelserne for fast driftssted efter artikel 5, stk. 1 og artikel 5, stk. 5 blev ikke anset for opfyldt. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2015.56.SR</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at investorerne i Spørger ikke blev begrænset skattepligtige til Danmark, hvis der blev etableret et dansk datterselskab af det udenlandske ABC3. Skatterådet kunne dog bekræfte, at investorerne i Spørger ikke blev skattepligtige til Danmark, hvis der blev benyttet en dansk investeringsrådgiver, som ikke var ejet af ABC3. Fast driftssted / ikke fast driftssted.	

SKM2014.512.SR

Skatterådet bekræftede, at den danske filial af A er selskabsskattepligtig efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Det var oplyst, at selskabets medarbejder i Danmark ikke udførte arbejde for selskabet på sin private adresse eller i et lejet lagerlokale, og under denne udtrykkelige forudsætning kunne det svenske selskabs virksomhed derfor ikke siges at blive udført på disse adresser.

Det skulle derfor undersøges, om det X-landske selskab etablerede et fast driftssted efter "agentreglen" i modeloverenskomstens art. 5, stk. 5. Personer, hvis aktiviteter kan medføre et fast driftssted for foretagendet, er såkaldte repræsentanter, det vil sige personer, der uanset om de er ansatte eller ej, ikke er uafhængige repræsentanter omfattet af stk. 6, jf. kommentar nr. 32 til art. 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst. Medarbejderen i Danmark må kunne anses for at have agentstatus i forhold til det X-landske selskab.

Det var oplyst, at medarbejderen ved besøg hos kunderne modtog ordrer og sendte dem til godkendelse hos det svenske selskab. Skatterådet fandt, at salget ved anvendelse af standardaftaler og på baggrund af standardvilkår og prisliste med standardpriser blev afsluttet ved ordreafgivelsen uanset, at medarbejderens ordreoptagelser efterfølgende skulle godkendes af det svenske selskab.

Skatterådet fandt, at den efterfølgende godkendelse fra det X-landske selskab havde en rutinemæssig karakter, og at det havde formodningen imod sig, at det X-landske selskab skulle beslutte ikke at godkende sine egne standardaftaler og listepreiser. Skatterådet fandt på den baggrund og på baggrund af de øvrige oplysninger i sagen, at selskabets medarbejder i Danmark i realiteten havde og sædvanligvis udøvede en fuldmagt til at indgå aftaler i A's navn. Skatterådet fandt derfor, at selskabet ville have et fast driftssted i Danmark og være skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Den efterfølgende ordrebekræftelse fra det X-landske selskab var derfor uden selvstændig betydning, selvom det overfor kunden var præciseret, at det X-landske selskab ikke var forpligtet til at levere, før kunden modtog en ordrebekræftelse.

SKM2012.190.SR

B A/S (manager) skulle fungere som administrator for en investeringsenhed, A, der var organiseret som et K/S. Skatterådet fandt på baggrund af en konkret vurdering, at B A/S samt de øvrige forvaltnings- og beslutningsorganer, General Partner og Investment Committee, måtte betragtes som uafhængige agenter i henhold til artikel 5, stk. 6. Investorerne i A ville herefter ikke få fast driftssted i Danmark. **Ikke fast driftssted.**

<u>SKM2008.446.SR</u>	Et dansk K/S var ejet af bl.a. 2 amerikanske komplementarer og 1 amerikansk kommanditist. De amerikanske ejere fik ikke fast driftssted i Danmark ved at have kontorhotel i Danmark. Kommanditistselskabet ejede et dansk produktionsselskab (ApS), der blev anset for at være en afhængig agent af K/S'et. ApS'et havde fuldmagt til at indkøbe råvarer og dermed indgå aftaler på vegne af kommanditisten. Indkøb af råvarer blev anset for en funktion af forberedende og hjælpende karakter . De amerikanske ejere blev anset for ikke at have fast driftssted i Danmark. Ikke fast driftssted.	Afgørelsen er truffet for SEL § 2 C's ikrafttræden.
TfS 1992, 294 LR	Agent. Ligningsrådet udtalte, at selv om de ordrer, som agenten indhentede, skulle godkendes af selskabet, ville der alligevel være tale om fast driftssted, hvis ikke kunderne udtrykkelig blev gjort opmærksom på, at købsaftalen ikke var bindende, før den var godkendt af selskabet i hjemstaten. Agenten blev altså betragtet som en fuldmægtig. Svaret er i overensstemmelse med almindelig formueretlig fuldmagtslære. Ikke fast driftssted.	
TfS 1989, 165 LR	Forberedende karakter. Et dansk selskab blev ikke anset for at udgøre et fast driftssted, da de opgaver selskabet påtog sig, var af forberedende karakter. Det danske selskab havde et varelager for et tysk selskab. Det danske selskab udleverede varerne, men havde ikke kompetence til at indgå bindende aftaler på vegne af det tyske selskab. Det danske selskab skulle således ikke foretage salgsarbejde og ikke afgive ordrebekræftelser, men alene ekspedere varer efter modtagne ordrer og fakturere disse efter den pågældende prisliste udstedt af det tyske selskab. Ikke fast driftssted.	

C.F.8.2.2.5.4 Tjenesteydelser og E-handel

Indhold

Dette afsnit handler om særlige forhold ved levering af tjenesteydelser og E-handel i forhold til fast driftssted.

Afsnittet indeholder:

- Tjenesteydelser i frit erhverv
- E-handel
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Tjenesteydelser i frit erhverv

Tjenesteydelser i frit erhverv bliver ofte ydet til modtagere i et andet land end det, hvor den, der leverer tjenesteydelsen, er hjemmehørende.

Tjenesteydelser i frit erhverv er fx:

- Selvstændig virksomhed som læge, advokat, ingeniør, tandlæge eller revisor
- Selvstændig videnskabelig, litterær, kunstnerisk, uddannelses- eller undervisningsmæssig virksomhed.

Opregningen er ikke udtømmende.

I forhold til begrebet fast driftssted er det særlige ved disse erhverv, at det er meget let at arbejde i andre lande, uden at der behøver at være et fast forretningssted og dermed et fast driftssted i det land, hvor arbejdet foregår.

Danmark accepterer, at tjenesteydelser, der modtages i Danmark, ikke kan beskattes i Danmark, medmindre leverandøren af tjenesteydelsen har et fast driftssted i Danmark.

Bemærk

Punkt 132-169 i kommentarerne til artikel 5 i modeloverenskomsten handler om beskatning af tjenesteydelser, der ikke er et led i frit erhverv. Kommentaren beskriver bl.a., hvordan landene kan formulere et særligt stykke i artikel 5 om tjenesteydelser. Denne regel giver det land, hvor modtageren af tjenesteydelsen befinder sig, ret til at beskatte leverandøren af tjenesteydelsen i visse tilfælde, selv om der ikke er fast driftssted.

Danmark søger normalt at undgå en sådan undtagelse i sine DBO'er.

Eksempel

En dansk journalist, der havde arbejdet i udlandet, blev hverken anset for at have bopæl eller fast driftssted i Danmark i den periode, sagen angik. Landsskatteretten lagde til grund, at journalisten ikke havde kontor eller lignende faciliteter i Danmark, at han ikke havde udarbejdet sine artikler i Danmark, at han havde udøvet sin journalistiske virksomhed i udlandet og at han alene af praktiske årsager havde anvendt en dansk adresse som postadresse. Se TfS 1998, 556 LSR.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om begreberne kildeland og bopælsland og hvad det vil sige, at et land har beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begreberne hjemmehørende og skattemæssigt hjemsted.

E-handel

Fast driftssted i forbindelse med E-handel og internetvirksomheder udgør et særligt problem. Dette er omtalt i punkt 122-131 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 5.

Ved E-handel skal der skelnes mellem en website (data og software) og den server (fysisk udstyr), hvorpå websitet er lagret. For at der kan blive tale om et fast driftssted, skal virksomheden have disposition over egen server. Derudover skal serveren opfylde de generelle bestemmelser for at kunne statuere fast driftssted:

- serveren skal være fast; den skal befinde sig et bestemt sted i tilstrækkelig lang tid (125)
- foretagendet skal kunne anses for helt eller delvist udøvet på en lokalitet, dvs. at det skal vurderes om foretagendet, pga. server eller andet computerudstyr, har faciliteter til rådighed, hvorfra foretagendets forretningsvirksomhed udøves (126)
- det kræves ikke, at der skal være personale til stede på lokaliteten (127)
- serveren eller computerudstyret må ikke kun anses for at være af hjælpende og forberedende karakter (128)
- det afhænger af foretagendets virksomhed, om en aktivitet anses for at være af hjælpende og forberedende karakter i forhold til virksomhedens kerneområde (130)
- aktiviteten skal udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendet (129).

Eksempel

Et spillefirma tilbød online spil via internettet. Firmaet var hjemmehørende i udlandet, hvor det også havde spillelicens hos den lokale spillemyndighed. Spillefirmaet ønskede spillelicens i Danmark, da det ville udbyde spil via internettet på det danske marked. Serveren, som websitet var lagret på, var placeret uden for Danmark. I Danmark påtænkte firmaet at ansætte to personer til at arbejde med reklame og marketing. De to ansatte havde ikke fuldmagt til at indgå bindende aftaler på vegne af firmaet. Skatterådet fandt, at firmaet ikke fik fast driftssted i Danmark, hverken efter det primære kriterium i artikel 5, stk. 1 og 2 eller agentreglen i stk. 5. Se [SKM2011.828.SR](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
TfS 1998, 556 LSR	En dansk journalist, der havde arbejdet i udlandet, blev hverken anset for at have bopæl eller fast driftssted i Danmark i den periode, sagen angik. Landsskatteretten lagde til grund, at journalisten ikke havde kontor eller lignende faciliteter i Danmark, at han ikke havde udarbejdet sine artikler i Danmark, at han havde udøvet sin journalistiske virksomhed i udlandet og at han alene af praktiske årsager havde anvendt en dansk adresse som postadresse. Ikke fast driftssted.	
Skatterådet		
<u>SKM2015.369.SR</u>	Skatterådet fandt, at det forhold, at selskabet afviklede sine spil på servere i udlandet, medførte, at selskabet ikke fik et fast driftssted i det pågældende udland. Herefter skulle indkomsten derfra medregnes ved den danske indkomstopgørelse i henhold til <u>SEL § 8</u> , stk. 2. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2014.268.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at B Limited hjemmehørende på Malta ikke vil få fast driftssted i Danmark. Datterselskabet skulle eje en ".com-licens" og drive en international online kasinovirksomhed via en international kasinohjemmeside rettet mod udenlandske kunder. Under hensyn til, at B Limited, hverken retligt eller faktisk, vil have rådighed over forretningslokaler i Danmark, at alle ansatte vil have arbejdssted i selskabets lokaler på Malta, og at selskabets spil-server vil befinde sig udenfor Danmark, var det Skatterådets opfattelse, at B Limited ikke vil udøve erhverv fra et kontor eller lignende fast driftssted i Danmark, jf. definitionen i OECDs modeloverenskomst, artikel 5, stk. 1. Ud fra det oplyste vil B Limited ikke have en repræsentant i Danmark, der har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i B Limited's navn. På denne baggrund anser SKAT heller ikke, at B Limited får fast driftssted i Danmark på grund af reglen om afhængige agenter, som defineret i OECDs modeloverenskomst, artikel 5, stk. 5. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2011.828.SR</u>	Et spillefirma tilbød online spil via internettet. Firmaet var hjemmehørende i udlandet, hvor det også havde spillelicens hos den lokale spillemyndighed. Spillefirmaet ønskede spillelicens i Danmark, da det ville tilbyde spil via internettet på det danske marked. Serveren, som websitet var lagret på, var placeret uden for Danmark. I Danmark påtænkte firmaet at ansætte to personer til at arbejde med reklame og marketing. De to ansatte havde ikke fuldmagt til at indgå bindende aftaler på vegne af firmaet. Skatterådet fandt, at spillefirmaet ikke fik fast driftssted i Danmark, hverken efter det primære kriterium i artikel 5, stk. 1 og 2 eller agentreglen i stk. 5. Ikke fast driftssted.	

C.F.8.2.2.5.5 Fast driftssted inden for koncerner

Hvis et selskab beherskes af et andet selskab, så betyder selve tilstedeværelsen af et af selskaberne i et land ikke, at det andet selskab skal anses for at have fast driftssted i det pågældende land. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 7, og punkt 115-118 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Et selskab M i land A har et datterselskab D i land B. Ejerforholdet betyder heller ikke, at selskab M har fast driftssted i land B. Ejerforholdet betyder heller ikke, at selskab D har fast driftssted i land A.

Eksempel 2

Et selskab M i land A har et datterselskab D i land A, som har et fast driftssted i land B. Selskab D har selvfølgelig fast driftssted i land B. Men ejerforholdet betyder ikke, at selskab M har fast driftssted i land B.

Eksempel 3

Et selskab M i land A har et fast forretningssted i land B og har samtidig et datterselskab D i land A. Selskab M har selvfølgelig fast driftssted i land B. Men ejerforholdet betyder ikke, at selskab D har fast driftssted i land B.

Bemærk

Trods reglen vil der ofte alligevel være fast driftssted for det selskab, der ikke har fast driftssted i eksemplerne ovenfor. Det skyldes i så fald de almindelige regler om fast driftssted.

Fast driftssted for et moderselskab med et datterselskab i et andet land kan fx opstå, hvis datterselskabet stiller lagerfaciliteter til rådighed for moderselskabet, eller hvis datterselskabet fungerer som agent eller befuldmægtiget for moderselskabet.

Se også

- [C.F.8.2.2.5.1](#) om fast driftssted
- [C.F.8.2.2.5.3](#) om anvendelse af agenter m.fl.

C.F.8.2.2.6 Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 6 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af fast ejendom.

Afsnittet indeholder:

- Fast ejendom i modeloverenskomstens forstand ([C.F.8.2.2.6.1](#))
- Indkomst af fast ejendom ([C.F.8.2.2.6.2](#))
- Beskatningsretten til indkomst af fast ejendom ([C.F.8.2.2.6.3](#)).

► Link til 2017 OECD modeloverenskomsten findes [her](#). ◀

C.F.8.2.2.6.1 Fast ejendom i modeloverenskomstens forstand

Begrebet fast ejendom

En fast ejendom er som udgangspunkt et stykke jord med de bygninger, der eventuelt befinder sig på det.

Under alle omstændigheder omfattes følgende af begrebet:

- Tilbehør til fast ejendom.
- Besætning og redskaber, der anvendes i land- og skovbrug.
- Rettigheder, på hvilke bestemmelser i lovgivningen om fast ejendom finder anvendelse.

- Brugsret til fast ejendom.
- Ret til variable eller faste betalinger som vederlag for udnyttelse af, eller ret til at udnytte, mineralforekomster, kilder og andre naturforekomster.

Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 2.

I øvrigt skal begrebet fast ejendom tillægges den betydning, som begrebet har ifølge lovgivningen i det land, hvor ejendommen ligger. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 2.

Bemærk

Dette betyder, at man ikke kun kan blive omfattet af modeloverenskomstens artikel 6, hvis man er ejer af en ejendom. Også personer, der har brugsrettigheder til en fast ejendom er omfattet. Hvis fx en forpagter eller en person med jagtrettigheder tjener penge på at stille sine rettigheder til rådighed for andre, er vederlaget omfattet af modeloverenskomstens artikel 6.

Hvad medregnes ikke til fast ejendom?

Skibe og fly er ikke fast ejendom i modeloverenskomstens forstand. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 2, sidste led.

Indkomst fra fast ejendom, der tilhører et foretagende

Indkomst fra fast ejendom behandles også efter artikel 6, når den faste ejendom tilhører et foretagende. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 4.

Hvis en DBO indeholder en bestemmelse svarende til modeloverenskomstens artikel 6, så har denne bestemmelse forrang for modeloverenskomstens artikel 7 om fortjeneste ved forretningsvirksomhed.

C.F.8.2.2.6.2 Indkomst af fast ejendom

Indhold

Dette afsnit handler om, hvad der betragtes som indkomst af fast ejendom, og hvad der ikke gør.

Afsnittet indeholder

- Direkte brug.
- Indirekte brug, dvs. udlejning mv.
- Opgørelse af indkomst af fast ejendom.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Direkte brug

Indkomst af fast ejendom omfatter den indtjening, der følger af direkte brug af ejendommen. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 3.

Indkomst ved land- og skovbrug er indkomst af fast ejendom. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 1.

Det står dog landene frit for at aftale, at den form for indkomst i stedet skal være omfattet af artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. Har landene ikke gjort det ved at indsætte en særlig bestemmelse i DBO'en, gælder artikel 6. Se punkt 1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 6.

Indirekte brug, dvs. udlejning mv.

Indkomst af fast ejendom omfatter også indkomst ved andre former for benyttelse af den faste ejendom. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 3. Hovedeksemplet herpå er udlejning af den faste ejendom. Lejeindtægten er omfattet af artikel 6. Det samme gælder forpagtningsafgift og vederlag, som nogen betaler for alle former for udnyttelse af ejendommen, fx for jagtrettigheder eller for retten til at udnytte naturforekomster.

Bemærk

Reglen gælder også, når en fast ejendom er ejet af et foretagende. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende.

Opgørelse af indkomst af fast ejendom

Skattemæssigt opgøres indkomst af fast ejendom efter nettoprincippet. Det vil sige, at der skal tages hensyn til prioritetsrenter. Nettoprincippet er omtalt i pkt. 40, 43 og 63 til modeloverenskomstens artikel 23 om lempelsesregler og i [LL § 33 F](#). Se afsnit [C.F.2.3](#) om nettoprincippet.

Bemærk

Indkomst, der består i renteindtægt på prioritetslån i fast ejendom, er ikke indkomst af fast ejendom, men i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 11. Se punkt 2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 6.

Fortjeneste opnået ved salg eller anden afståelse af fast ejendom er ikke indkomst af fast ejendom, men er i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 13. Se [SKM2011.322.BR](#) og afsnit [C.F.8.2.2.13.2.2](#) om artikel 13.

Indkomst, der består af udlodninger fra "Real Estate Investment Trusts" (REITs), rejser særlige spørgsmål. De er omtalt i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#) om hvad der forstås ved udbytte og i punkt 67.1-7 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 10.

Dansk ejendomsværdiskat er ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 6, men er en form for formueskat. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om skatter omfattet af overenskomsten.

SKAT har fastsat retningslinjer for ejendomsværdiskat af ejendomme i udlandet. Se [SKM2008.565.SKAT](#).

Se også

- [C.H.4.2.2](#) om hvem der skal betale ejendomsværdiskat
- [C.H.4.2.5.2](#) om ejendomsværdiskat på udenlandske ejendomme, lempelse og nedslag
- [C.F.3.1.6](#) om dansk begrænset skattepligt for udenlandske ejere af dansk fast ejendom
- [C.F.8.2.2.11](#) (artikel 11) om renter.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentare
Højesteretsdomme		
TfS 1996, 532 HRD	Renteindtægt. En dansk statsborger, der var bosat i Schweiz, var både kommanditist i et dansk K/S og interessent i et dansk I/S. K/S'et og I/S'et ejede og drev hver sin udlejningsejendom i Danmark.	

	Kommanditisten/interessenten var derfor begrænset skattepligtig til Danmark. Den skattepligtige havde foretaget henlæggelser til investeringsfonds på grundlag af sin andel af enhedernes overskud. Sagen drejede sig om beskatningsretten til renteindtægt af investeringsfondshenlæggelserne. Højesteret bemærkede, at spørgsmålet om beskatning skulle opgøres efter den nuværende KSL § 2 , stk. 1, litra d (begrænset skattepligt af indkomst af fast ejendom), sammenholdt med bl.a. artikel 6 (fast ejendom) og 11 (renter) i DBO'en. Højesteret fandt ikke, at renteindtægten kunne sidestilles med indtægter, der stammede fra ejendommene.	
--	---	--

Byretsdomme

<u>SKM2011.322.B</u> R	Ejendomsadministration. Sagen handlede om beskatningsretten til fortjeneste ved salg af et dansk selskabs faste ejendom i Frankrig. Byretten fandt, at fortjenesten ikke var omfattet af begrebet "indtægter af fast ejendom" i DBO'ens artikel 3 (svarende til modeloverenskomstens artikel 6), og at Frankrig derfor kun havde beskatningsretten, hvis indtægterne kunne henføres til et fast driftssted for selskabet i Frankrig, hvilket byrettens flertal ikke fandt, var tilfældet.	
---	--	--

Landsskatteretten

<u>SKM2002.42.LS</u> R	Landsskatteretten afgjorde, at ApS A var skattepligtig af udlejningsværdien af en feriebolig i Frankrig. Frankrig havde beskatningsretten til indtægter af fast ejendom efter den daværende DBO. Danmark skulle lempe for fransk beskatning efter exemptionsmetoden (gammel metode). Ved opgørelsen af den lempelsesberettigede udenlandske indkomst skulle driftsresultatet for den udenlandske ejendom opgøres efter nettoprincipperne i LL § 33 F.	
<u>SKM2001.326.L</u> SR	En dansk EU-ansat, der var fuldt skattepligtig til Danmark og bosat i Luxembourg, skulle beskattes af lejeværdi af egen bolig efter de dagældende regler, jf. statsskattelovens § 4 b, af ejendomme beliggende i Luxembourg og Frankrig.	
TfS 1998, 431 LSR	Valutakurstab ved indfrielse af prioritetsgæld i udlejningsejendom i Tyskland skulle ikke indgå ved nettoopgørelsen af lempelsesberettiget udenlandsk indkomst, der hidrørte fra den løbende drift ved udlejning af ejendommen.	
TfS 1994, 604 LSR	Renteudgifter. Skatteyder optog lån i DM. Lånebeløbet blev indsat på hans bankkonto i Danmark. Tidsmæssig sammenhæng mellem lånet og erhvervelse af ejendom i Frankrig. Landsskatteretten fandt, at det var berettiget at henføre renteudgifterne til hans lempelsesberettigede indkomst.	
LSRM 1983, 155 LSR	En østriger, der var udstationeret i Danmark, ejede to lejligheder i Østrig. Beregning af driftsresultat af fast ejendom skulle ske efter de her gældende regler. Landsskatteretten gav fradrag for de omhandlede prioritetsrenter . Skatteyder havde dog ikke haft råderet over den ene lejlighed, og lejeværdi af denne skulle derfor ikke medregnes.	

Skatterådet

<u>SKM2020.187.S</u> R	Spørger var et udenlandsk selskab beliggende i X-land, der drev virksomhed med drift af skibe og fly i international trafik. Spørger havde i en årrække ejet en ejendom i Danmark, som var blevet anvendt til privat indkvartering af diverse direktører i Spørger og deres familier. Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land beskattes indkomst fra virksomhed med drift af skibe og fly i international trafik i det land, hvor selskabet er hjemmehørende. Spørgsmålet var, om indkomst fra salg af ejendommen i Danmark var omfattet af artikel 8 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten om drift af skibe og fly i international trafik.	
---	---	--

Skatterådet bekræftede mod Spørgers ønske, at indkomst fra salg af ejendommen ikke var omfattet af artikel 8, men af artikel 13, stk. 1, og derfor kunne beskattes i Danmark. Artikel 13, stk. 1, tilskrives, at fortjeneste ved salg af fast ejendom kan beskattes i det land, hvor ejendommen er beliggende.	
--	--

C.F.8.2.2.6.3 Beskatningsretten til indkomst af fast ejendom

Det land, hvor en fast ejendom ligger, kan beskatte indkomst af den faste ejendom. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 1. Det gælder, selv om ejeren af ejendommen er hjemmehørende i det andet land. Det gælder også, hvis ejeren af ejendommen er et foretagende. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 4.

Bemærk

Reglen betyder, at Danmark har beskatningsretten til fast ejendom i Danmark, der har udenlandske ejere. Se afsnit [C.F.3.1.6](#) om de danske regler.

Se også

- [C.F.3.1.6](#) om dansk begrænset skattepligt af fast ejendom i Danmark
- [C.F.8.1.1](#) om fordeling af beskatningsretten
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende.

C.F.8.2.2.7 Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 7 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af fortjeneste ved erhvervsvirksomhed (forretningsvirksomhed).

Afsnittet indeholder:

- Beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ([C.F.8.2.2.7.1](#))
- Opgørelse af fortjeneste ved delt beskatningsret ([C.F.8.2.2.7.2](#))
- Anvendelse af artikel 7 i forhold til andre artikler ([C.F.8.2.2.7.3](#))
- Ændring af skatteansættelsen i det andet land ([C.F.8.2.2.7.4](#))

C.F.8.2.2.7.1 Beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Indhold

Dette afsnit handler om hvilket land, der har beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel
- Undtagelse
- Beskatningen i kildelandet
- Danmark som kildeland
- Faste driftssteder i udlandet - territorialprincippet

Hovedregel

Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet drives, dvs. i det land, hvor foretagendet har sit skattemæssige hjemsted. Se modeloverenskomstens artikel 7, stk. 1, 1. led.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst, samt begreberne kildeland og bopælsland
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om definition af begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om definitionen af skattemæssigt hjemsted.

Undtagelse

Hvis et foretagende har et fast driftssted i et andet land, kan en del af foretagendets fortjeneste beskattes i det land, hvor det faste driftssted findes (kildelandet). Det er kun den del af fortjenesten, der kan henføres til det faste driftssted, der kan beskattes i kildelandet. Se modeloverenskomstens artikel 7, stk. 1.

Særligt ved fast driftssted hvor Danmark ikke har en DBO med det andet land

Har et foretagende i et andet land et fast driftssted i Danmark, og har Danmark ikke en DBO med det andet land, skal indkomsten opgøres i overensstemmelse med [SEL § 2](#), stk. 7, 1. pkt., jf. artikel 7 i OECD's modeloverenskomst af 2017. Se afsnit [C.D.1.2.2](#) om erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, afsnit [C.D.2.3.1](#) om territorialprincippet, afsnit [C.D.11.11.1](#) om indkomstopgørelsen i et fast driftssted og afsnit [C.F.3.2.3](#) om indkomstopgørelse for begrænset skattepligtige.

Bemærk

Et foretagende, der er hjemmehørende i et land, kan godt have et fast driftssted i et andet land og samtidig have nogle aktiviteter i dette land, der ikke har noget med det faste driftssted at gøre. Fortjeneste af sådanne aktiviteter, kan ikke beskattes i det land, hvor det faste driftssted ligger (kildelandet).

Visse DBO'er giver kildelandet ret til at beskatte al fortjeneste, som foretagendet indtjener i kildelandet, når blot der er et fast driftssted i kildelandet.

Disse DBO'er følger ikke OECD-modellen, men i stedet FN-modellen. Det princip, som FN-modellen bygger på, kaldes for princippet om "force of attraction": det faste driftssted "tiltrækker" beskatningsretten til de andre aktiviteter, som foretagendet har i kildelandet.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst, samt begreberne kildeland og bopælsland
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om fast driftssted.

Beskatningen i kildelandet

Modeloverenskomstens artikel 7, stk. 1 fastlægger, at den del af et foretagendes indkomst, som kan henføres til et fast driftssted, kan beskattes i kildelandet.

Hvordan denne beskatning skal foregå, reguleres ikke af modeloverenskomsten. Kildelandets interne regler afgør, om indkomsten skal beskattes, og i så fald hvordan. Kildelandets regler afgør også, hvilke fradrag der gives i indkomsten.

Kildelandet skal under alle omstændigheder respektere ikke-diskriminationsbestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 24, stk. 3.

Se også

- [C.F.8.2.2.24](#) (artikel 24) om ikke-diskriminationsbestemmelsen og faste driftssteder.

Danmark som kildeland

Hvis en udenlandsk virksomhed har et fast driftssted i Danmark, bliver den udenlandske virksomhed efter danske regler begrænset skattepligtig til Danmark. Se afsnit [C.D.1.2.2](#) og afsnit [C.F.3.1.5](#) om begrænset skattepligt af erhvervsvirksomhed.

Aktier knyttet til fast driftssted

Om aktier knyttet til fast driftssted, se afsnit [C.D.1.2.2](#) om erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, se under: særligt om aktier.

Faste driftssteder i udlandet - territorialprincippet

Danske selskaber mv. skal som udgangspunkt ikke medregne indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted i udlandet, jf. [SEL § 8](#), stk. 2. Se afsnit [C.D.1.2.2](#) om de danske interne regler om fast driftssted og afsnit [C.D.11.11](#) om armslængdeprincippet i relation til faste driftssteder.

I en sag blev betalinger af forskellige løbende ydelser fra et dansk selskab til en person, der var hjemmehørende i Spanien, kvalificeret som erhvervsindkomst, men da den pågældende ikke havde etableret fast driftssted i DK, havde Spanien beskatningsretten efter modeloverenskomstens artikel 7. Se [SKM2005.16.LR.](#)

Se også

- [C.D.1.2.2](#) om beskatning af udenlandske virksomheders faste driftssteder i DK
- [C.F.8.2.2.24](#) (artikel 24) om danske credit-regler
- [C.F.3.1.5](#) om begrænset skattepligt for personer af erhvervsvirksomhed.

C.F.8.2.2.7.2 Opgørelse af fortjeneste ved delt beskatningsret

Indhold

Dette afsnit handler om, hvordan fortjeneste i et fast driftssted opgøres.

Afsnittet indeholder:

- Opgørelse af fortjeneste ([C.F.8.2.2.7.2.1](#))

C.F.8.2.2.7.2.1 Opgørelse af fortjeneste

Indhold

Dette afsnit handler om, hvordan fortjeneste i et fast driftssted opgøres.

Afsnittet indeholder:

- Det faste driftssted betragtes som et selvstændigt og uafhængigt foretagende
- Hvor kan man læse mere om reglen

- Fast driftssted som et selvstændigt og uafhængigt foretagende
- Indkøb af varer for hovedsædet
- Omkostninger, der kan fradrages vedrørende det faste driftssted.

Se også

[C.D.11.11.1](#) om indkomstopgørelsen i et fast driftssted.

Det faste driftssted betragtes som et selvstændigt og uafhængigt foretagende

Fortjeneste i et fast driftssted skal både i kildelandet og i bopælslandet opgøres, som om det faste driftssted var et selvstændigt og uafhængigt foretagende. Se modeloverenskomstens artikel 7, stk. 2.

Det gælder både

- når det faste driftssted har forbindelser med uafhængige parter
- når det faste driftssted har forbindelser med associerede foretagender og
- når det faste driftssted har forbindelser med andre dele af det foretagende, som det faste driftssted selv er en del af.

Bemærk

Når et fast driftssted handler eller på anden måde har forbindelser med

- andre virksomheder, som er forbundet med den virksomhed, som det faste driftssted er en del af, eller
- andre dele af den virksomhed, som det faste driftssted selv er en del af,

skal de "armslængde"-principper, der kendes fra transfer pricing-reglerne, anvendes til at opgøre fortjeneste i det faste driftssted. Se punkt 15-43 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7, afsnit [C.D.11.11](#) om armslængdeprincippet i relation til faste driftssteder, samt særligt OECD's 2010 rapport om indkomstopgørelsen i faste driftssteder (2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments 22 July 2010).

Det er ikke sikkert, at begge lande udlægger "armslængde-princippet" på nøjagtigt samme måde. Hvis landene ikke gør det, kan foretagendet blive udsat for dobbeltbeskatning. Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#) (artikel 25) om, hvordan en skattepligtig kan sikre sig, at der startes en gensidig aftaleprocedure. Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) (artikel 23) og om metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning og afsnit [C.D.11.15](#) hvordan undgås transfer pricing dobbeltbeskatning.

En gensidig aftaleprocedure fører normalt til, at den skattepligtige undgår dobbeltbeskatning, men den forpligter ikke de to lande til at blive enige. Modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, indeholder imidlertid en bestemmelse, der forpligter landene til at blive enige om opgørelser og fordelinger. Se afsnit [C.F.8.2.2.7.4](#). Den gælder ikke for ældre versioner af modeloverenskomstens artikel 7.

Se også

- [C.D.11.11](#) om armslængdeprincippet i relation til faste driftssteder
- [C.D.11.11.1](#) om indkomstopgørelsen i et fast driftssted
- [C.F.8.1.1](#) om fordeling af beskatningsretten, begreberne kildeland og bopælsland
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.4.2](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted for andre end fysiske personer
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om hvad et fast driftssted er

- [C.F.8.2.2.7.1](#) (artikel 7) om beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Hvor kan man læse mere om reglen

I kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7 står der mere om

- faste driftssteder af banker, internationale handelsvirksomheder og forsikringsselskaber. Se punkt 23 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7,
- særlige forhold, som man skal være opmærksom på, når et fast driftssted har forbindelser med andre dele af den samme virksomhed. Se punkt 24-26 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7.

Se også

- [C.D.11](#) om Transfer Pricing
- [C.D.11.11.1](#) om indkomstopgørelsen i et fast driftssted
- OECD's 2010 rapport om indkomstopgørelsen i faste driftssteder.

Fast driftssted som et selvstændigt og uafhængigt foretagende

Det faste driftssted er ikke et selvstændigt og uafhængigt foretagende, men det skal behandles, som om det var, når man opgør indkomsten.

Der er kun tale om en fiktion, og fiktionen bruges kun, når man skal finde ud af, hvad kildelandet har lov til at beskatte efter modeloverenskomstens artikel 7. Fiktionen gælder ikke i forhold til andre artikler i DBO'en.

Eksempel

Dette eksempel er hentet fra punkt 28 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7:

- En virksomhed ejer en ejendom i et andet land
- Virksomhedens faste driftssted i det andet land har til huse i ejendommen
- Det land hvor virksomheden er hjemmehørende, er bopælsland. Det andet land er her kildeland både i forhold til den faste ejendom og i forhold til det faste driftssted.

Det skal afgøres efter transfer pricing principperne, om ejendommen skal anses for ejet af det faste driftssted eller af virksomhedens hovedsæde.

- Hvis man herved når frem til, at ejendommen skal anses for ejet af hovedsædet, skal det faste driftssted stilles, som om der var betalt husleje til hovedsædet. Det faste driftssted har altså ret til et fradrag for en fiktiv huslejebetaling.
- Men hovedsædet har rent faktisk ikke fået nogen husleje. Derfor giver overenskomsten ikke kildelandet lov til at beskatte virksomheden af indtægt af fast ejendom i kildelandet. Kildelandet har ganske vist beskatningsretten efter modeloverenskomstens artikel 6 (indkomst af fast ejendom). Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#). Men der er ingen indtægt at beskatte.

Indkøb af varer for hovedsædet

I tidligere versioner af modeloverenskomstens artikel 7 fandtes en regel om, at fortjeneste i et fast driftssted ikke skal indbefatte fortjeneste, som det faste driftssted har opnået ved at indkøbe varer på vegne af foretagendet.

Denne regel findes ikke længere. OECD mener, at det ville stride imod det generelle armlængdeprincip i modeloverenskomstens artikel 7, stk. 2, hvis netop denne form for fortjeneste skulle holdes ude af det faste driftsstedes indkomst. Se punkt 43 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7.

Omkostninger, der kan fradrages vedrørende det faste driftssted

Modeloverenskomsten indeholder ikke nogen regel om, hvilke omkostninger der kan henføres til det faste driftssted, når overenskomsten anvendes. I tidligere, før 2010, versioner af modeloverenskomstens artikel 7 fandtes der et stk. 3 om omkostninger, men det er ikke videreført.

Grunden til, at stk. 3 ikke er videreført, er, at nogle lande har forstået bestemmelsen sådan, at bestemmelsen begrænsede adgangen til at fradrage omkostninger. Disse lande mente, at der kun kunne fradrages faktisk afholdte udgifter. Det svarede ikke til OECD's intentioner med bestemmelsen. OECD's hensigt var, at også fiktive udgifter skal kunne fradrages. Se eksemplet ovenfor om fiktiv husleje. Derfor er stk. 3 udgået af modeloverenskomstens artikel 7, da den blev revideret i 2010. Se punkt 38-40 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7.

Danmark mener og har hele tiden ment, at omkostninger kan henføres til et fast driftssted, hvis de er afholdt direkte eller indirekte til gavn for det faste driftssted. Herunder hører også udgifter til ledelse og almindelig administration.

C.F.8.2.2.7.3 Anvendelse af artikel 7 i forhold til andre artikler

Indhold

Dette afsnit handler om, hvornår modeloverenskomstens artikel 7 anvendes, og hvornår man anvender andre artikler i modeloverenskomsten på et fast driftssteds indkomst.

Afsnittet indeholder

- Regler i modeloverenskomsten
- Modeloverenskomsten udfyldningsregel.

Regler i modeloverenskomsten

Et fast driftssted kan have de samme former for indkomst, som et foretagende kan have. Derfor kan der i mange sammenhænge opstå tvivl om, om en bestemt form for indkomst skal behandles efter en særlig artikel i modeloverenskomsten, der netop handler om denne form for indkomst, eller om den skal behandles efter modeloverenskomstens artikel 7. Se punkt 73 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7.

Artikel 7 frem for en anden artikel

Modeloverenskomsten angiver, at man skal bruge artikel 7 frem for en anden artikel i disse tilfælde:

- Udbytte, når den retmæssige ejer af udbyttet driver virksomhed gennem et fast driftssted i det land, hvor det udbyttebetalende selskab er hjemmehørende. Aktiebesiddelsen skal vedrøre det faste driftssted. Se modeloverenskomstens artikel 10, stk. 4, og afsnit [C.F.8.2.2.10.2.](#)
- Renteindtægter, når den retmæssige ejer af renteindtægten driver virksomhed gennem et fast driftssted i det land, hvorfra renteindtægten stammer. Den rentebærende fordring skal vedrøre det faste driftssted. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, og afsnit [C.F.8.2.2.11.2.](#)
- Royalties, når den retmæssige ejer af de pågældende royalties driver virksomhed gennem et fast driftssted i det land, hvor den rettighed eller ejendom, som de pågældende royalties udspringer af, befinder sig. Rettigheden eller ejendommen skal vedrøre det faste driftssted. Se modeloverenskomstens artikel 12, stk. 3 og afsnit [C.F.8.2.2.12.2.](#)
- Andre indkomster, som udspringer af en rettighed eller ejendom, når den retmæssige ejer af indkomsten driver virksomhed gennem et fast driftssted i det land, hvor rettigheden eller ejendommen befinder sig. Rettigheden eller ejendommen skal vedrøre det faste driftssted. Se modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2 og afsnit [C.F.8.2.2.21.](#)

Modeloverenskomsten angiver, at man skal bruge en anden artikel frem for artikel 7 i disse tilfælde:

- Indkomst af fast ejendom. Beskatningsretten tilkommer det land, hvor ejendommen ligger. Se modeloverenskomstens artikel 6, stk. 4 og afsnit [C.F.8.2.2.6.3](#). Hvis ejendommen ikke ligger i et af de to lande, men i et tredjeland, er det i det indbyrdes forhold det land, hvor foretagendet ligger, der har beskatningsretten, og ikke det land, hvor det faste driftssted ligger. Det gælder, selv om det er det faste driftssted der modtager indkomsten. Se punkt 74 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7.
- Indkomst af skibs- og luftfart. Beskatningsretten tilkommer altid det land, hvor foretagendet har sit sæde for den virkelige ledelse. Se punkt 5 og 21 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8.
- Kunstnere og sportsfolk. Se modeloverenskomstens artikel 17, stk. 1 og 2 og afsnit [C.F.8.2.2.17](#).

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten, kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.4.2](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted for et foretagende og sæde for den virkelige ledelse
- [C.F.8.2.2.6](#) (artikel 6) om indkomst af fast ejendom
- [C.F.8.2.2.7.1](#) om beskatningsretten ved fortjeneste af erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.8](#) (artikel 8) om skibs- og luftfart
- [C.F.8.2.2.10](#) (artikel 10) om udbytte
- [C.F.8.2.2.11](#) (artikel 11) om renter
- [C.F.8.2.2.12](#) (artikel 12) om royalties
- [C.F.8.2.2.21](#) (artikel 21) om andre indkomster.

Modeloverenskomsten udfyldningsregel

For fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, der ikke er omfattet af opregningen ovenfor, indeholder modeloverenskomsten en udfyldningsregel. Se modeloverenskomstens artikel 7, stk. 4. Reglen går ud på:

- Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, der er omfattet af en af de øvrige artikler i modeloverenskomsten, forbliver omfattet af den pågældende artikel.
 - Det gælder fx udbytte og renteindtægter, som modtages af et fast driftssted, hvis tilknytningen til det faste driftssted ikke er tilstrækkeligt stærk. Se modeloverenskomstens artikel 10, stk. 4, eller artikel 11, stk. 4. Her gælder henholdsvis modeloverenskomstens artikel 10 og artikel 11.
- Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, der ikke er omfattet af andre artikler i modeloverenskomsten, omfattes af modeloverenskomsten artikel 7. Det er bl.a.
 - Betaling for anvendelse af industrielt eller videnskabeligt udstyr, herunder betaling for leasing af containere. Disse ydelser er ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 12 om royalties. Containerleasing kan være omfattet af modeloverenskomstens artikel 8 om skibs- og luftfart. Se punkt 76 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7.

- Tjenesteydelser, der ydes i frit erhverv. Indkomst, der består i vederlag for den form for ydelser, er omfattet af modeloverenskomstens artikel 7. Det er en følge af, at modeloverenskomstens artikel 14 blev afskaffet i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) (artikel 14), punkt 77 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7 og kommentaren til modeloverenskomstens udgåede artikel 14.

Generelt har udtrykket fortjeneste ved erhvervsvirksomhed en bred betydning. Af kommentar 71 til modeloverenskomstens artikel 7 fremgår det, at fortjeneste ved erhvervsvirksomhed omfatter alle indkomster hidrørende fra driften af en virksomhed. Falder en indkomst fra en virksomhed ikke under nogen anden artikel i overenskomsten, skal den omfattes af artikel 7.

Se også

- [C.F.8.2.2.5.4](#) (artikel 5) om tjenesteydelser der ydes i frit erhverv
- [C.F.8.2.2.14](#) (artikel 14) om den nu udgåede artikel om tjenesteydelser i frit erhverv.

C.F.8.2.2.7.4 Ændringer af skatteansættelsen i det andet land

For ændringer i skatteansættelsen, se afsnit [C.F.8.2.2.9.2](#) om korresponderende regulering og [C.D.11.15](#) om hvordan transfer pricing dobbeltbeskatning undgås.

C.F.8.2.2.8 Artikel 8: Fortjeneste ved skibs- og luftfart

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 8 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af fortjeneste ved skibs- og luftfart.

Afsnittet indeholder:

- Beskatningsretten til fortjeneste ved skibs- og luftfart i international trafik ([C.F.8.2.2.8.1](#))
- Fortjeneste ved international trafik ([C.F.8.2.2.8.2](#))
- Dansk særregel om udlejning af skibe og fly ([C.F.8.2.2.8.3](#))
- Dansk særregel om containere ([C.F.8.2.2.8.4](#))
- Dansk særregel om SAS ([C.F.8.2.2.8.5](#))
- Hjemsted ombord på et skib ([C.F.8.2.2.8.6](#)).

Artikeltæksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.8.1 Beskatningsretten til fortjeneste ved skibs- og luftfart i international trafik

Indhold

Dette afsnit handler om beskatningsretten til fortjeneste ved skibs- og luftfart i international trafik.

Afsnittet indeholder:

- Regel.
- Virksomheder med flere typer aktivitet.

Regel

Fortjeneste ved et foretagendes drift af skibe og fly i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor den person, der driver foretagendet, er hjemmehørende. Se modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1.

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, er en særregel, som placerer beskatningsretten anderledes end modeloverenskomstens artikel 7.

Det særlige ved bestemmelsen om skibs- og luftfartsreglen er, at princippet om fast driftssted ikke gælder.

Reglerne om fast driftssted findes i modeloverenskomstens artikel 5 og 7. Efter modeloverenskomstens artikel 5 og 7 fordeles beskatningsretten mellem det land, hvor foretagendet er hjemmehørende, og det land, hvor foretagendet har fast driftssted. Det sker ikke efter modeloverenskomstens artikel 8. Det land, hvor personen, der driver foretagendet, er hjemmehørende, har beskatningsretten til foretagendets globale indkomst fra drift af skibe og fly i international trafik.

Virksomheder med flere typer aktivitet

Modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, gælder også for foretagender, der både driver skibs- eller luftfartsvirksomhed, og som derudover har andre aktiviteter. Hvis et sådant foretagende driver den virksomhed, der består i andet end skibs- eller luftfartsvirksomhed, fra et fast driftssted i et andet land, gælder modeloverenskomstens artikel 5 og 7 for det faste driftssted. Der kan så opstå spørgsmål om, hvordan fortjeneste skal fordeles mellem det faste driftssted og skibs- og luftfartsvirksomheden. Problemstillingen er omtalt i punkt 20-21 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om, hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst, herunder begrebet kildeland
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne person og selskab
- [C.F.8.2.2.3.1.5](#) (artikel 3) om begrebet international trafik
- [C.F.8.2.2.4.2.1](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted for juridiske personer
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om fast driftssted
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

C.F.8.2.2.8.2 Fortjeneste ved international trafik

Indhold

Dette afsnit handler om hvilke fortjenester ved international trafik, der er omfattet af artikel 8.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om fortjeneste ved international trafik.
- Investeringsafkast.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Generelt om fortjeneste ved international trafik

Fortjeneste ved international trafik er først og fremmest fortjeneste ved transport af passagerer og gods. Det er ligegyldigt, om den, der opnår fortjenesten, selv ejer de transportmidler, der benyttes, eller transportmidlerne er lejet eller leaset.

Derudover omfatter fortjeneste ved international trafik også fortjeneste på aktiviteter, der har så nær tilknytning til transport af passagerer eller gods, at de ikke må betragtes som en selvstændig virksomhed. Aktiviteterne skal med andre ord være et sædvanligt led i den almindelige drift af et rederi eller et luftfartsselskab.

Følgende hjælpevirksomheder er nævnt i punkt 5-12 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8:

- Udlejning af skib eller fly med fuld udrustning, besætning og forsyninger.
- Det forhold, at en operatør, som driver virksomhed i international trafik, får passagerer eller gods transporteret med skibe eller fly drevet af andre operatører, når dette fx sker inden for rammerne af en code-sharing-aftale (en aftale mellem luftfartsselskaber om samdrift af flyruter) eller en befragtningsaftale, hvor en operatør stiller en del af et skib eller et fly til rådighed for en anden operatør (slot charter).
- Drift af en buslinje mellem en by og dens lufthavn.
- Fortjeneste opnået ved at arrangere transport af passagerer eller gods til eller fra havn eller lufthavn, også når selve transporten foretages af et andet foretagende.
- Salg af billetter på andre foretagenders vegne fra billetkontor, der primært opretholdes for at sælge egne billetter.
- Fortjeneste ved reklame for andre foretagender på salgssteder eller i blade der omdeles ombord på skibe eller fly.
- Containerleasing, når containerne transporteres ombord på skib eller fly i international trafik, herunder også fortjeneste vedrørende den del af leasingperioden, hvor containeren er i indenlandsk transport til eller fra havn eller lufthavn, samt opbevaring ved havn eller lufthavn. Se også afsnit [C.F.8.2.2.8.4](#).
- Fortjeneste opnået ved, at støttefaciliteter eller personel, der primært opretholdes af hensyn til egen international trafik, stilles til rådighed for andre foretagender, herunder deltagelse i en pool, et foretningsfællesskab eller en international driftsorganisation. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 4.

Listen er ikke udtømmende.

Fortjeneste ved international trafik, der ikke er omfattet af artikel 8

I kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 8 er nævnt nogle praktiske eksempler på fortjeneste, der ikke indgår i fortjeneste ved international trafik. Det er:

- Fortjeneste ved fiskeri, sandsugning og bugsering er ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 8, medmindre parterne indsætter en særlig bestemmelse om det i DBO'en. Se punkt 18 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8. Danmark medtager ikke sådanne særlige bestemmelser i sine DBO'er. Se [SKM2004.117.ØLR](#) om fiskeri.
- Fortjeneste ved udlejning af skibe eller fly uden besætning (bareboat) er som udgangspunkt ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 8. Den kan dog være omfattet af modeloverenskomstens artikel 8, hvis der undtagelsesvis er tale om en hjælpevirksomhed i forhold til den primære drift af skibe eller fly i international trafik. Se punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8.
- Fortjeneste ved drift af et skibsværft er ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 8. Se punkt 12 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8.

Bemærk

Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, der falder uden for modeloverenskomstens artikel 8, er i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 7, som er hovedreglen om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. Se afsnit [C.F.8.2.2.7](#).

Investeringsafkast falder normalt uden for modeloverenskomstens artikel 8 og behandles i stedet efter hovedreglen for indkomst af den pågældende type. Dog omfattes afkast, der indgår som en integreret del af skibs- eller luftfartsvirksomheden, af modeloverenskomstens artikel 8. Se punkt 14 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8.

Eksempel

Som eksempel på et investeringsafkast, der omfattes af modeloverenskomstens artikel 8, kan nævnes renteindtægter af et bankindestående, der anvendes i driften af skibs- eller luftfartsvirksomheden.

Se også

- [C.F.8.2.2.10](#) (artikel 10) om udbytte
- [C.F.8.2.2.11](#) (artikel 11) om renter
- [C.F.8.2.2.12](#) (artikel 12) om royalty
- [C.F.8.2.2.13](#) (artikel 13) om kapitalgevinst.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser en relevant afgørelse på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2004.117.Ø LR	Fiskeri. Landsretten fandt, at indkomst fra fiskerivirksomhed ikke var indkomst ved "Driften af Skibe", hvilket var ordlyden af den relevante bestemmelse i den dagældende DBO med USA. (Henvist til, at denne fortolkning er i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 8.)	

C.F.8.2.2.8.3 Dansk særregel om udlejning af skibe og fly

Indhold

Dette afsnit handler om den danske særregel om udlejning af skibe og fly.

Afsnittet indeholder:

- Baggrund for særreglen.
- Særreglens indhold.

Baggrund for særreglen

Fortjeneste ved udlejning af skibe og fly omfattes normalt af modeloverenskomstens artikel 8, hvis skibet eller flyet udlejes med fuld udrustning, bemanning og forsyninger.

Hvis skibet eller flyet derimod udlejes på bareboat-basis, dvs. uden udrustning og besætning, er fortjenesten omfattet af modeloverenskomstens artikel 7, som er hovedreglen for fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. Se punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8. Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om modeloverenskomstens artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

I praksis udlejes skibe og fly ofte på vilkår, der betyder, at der ikke er tale om udlejning med fuld udrustning, bemanning og forsyninger, men heller ikke om udlejning på ren bareboat-basis. Der findes mange mellemformer, som der ikke er taget stilling til i modeloverenskomstens artikel 8 eller i kommentaren til modeloverenskomsten. Det kan være svært at afgøre, om fortjenesten ved udlejning skal henføres til modeloverenskomstens artikel 7 eller artikel 8 i disse tilfælde.

Mange nyere danske DBO'er indeholder en særregel, som præciserer skillelinjen mellem udlejning omfattet af modeloverenskomstens artikel 7 og udlejning omfattet af modeloverenskomstens artikel 8.

Bemærk

I de danske DBO'er, hvor særreglen er med, findes den typisk som stk. 2 i artiklen om international trafik.

Se også

- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.8.2](#) om hvad der indgår i fortjeneste ved international trafik efter modeloverenskomsten.

Særreglens indhold

Den danske særregel om udlejning af skibe og fly går ud på, at fortjeneste ved udlejning af skibe og fly anses for at være fortjeneste ved international trafik, når fortjenesten er

- fortjeneste ved udlejning af skibe eller fly med besætning (time eller voyage) eller
- fortjeneste ved udlejning af skibe eller fly uden besætning (bareboat), når disse skibe eller fly anvendes i international trafik af lejerer, eller
- lejeindtægten har nær tilknytning til fortjeneste ved drift af skibe eller fly i international trafik.

Bemærk

- Udlejning på time-basis eller time-charter vil sige, at skibet er udlejet fuldt bemandet i en aftalt periode. Rederiet modtager en fast betaling og afholder udgifterne til mandskab, skibets vedligehold, forsikring mv., mens befragteren afholder udgifter til brændstof, havneophold mv.
- Udlejning på voyage-basis er det samme som time-charter, men for en enkelt rejse uanset rejsens varighed. På dansk kaldes dette også for rejsebefragtning.
- Udlejning på bareboat-basis eller bareboat-charter vil sige, at skibet udlejes for en given periode uden besætning eller forsyninger. Befragteren står for skibets drift. Bareboat-charter kan sammenlignes med leje af en bil uden fører.
- Vurdering af om en indtægt har "nær tilknytning" afgøres efter de samme kriterier, som dem, der normalt afgør, om en aktivitet er en hjælpevirksomhed i forhold til en virksomhed i international trafik. Se afsnit [C.F.8.2.2.8.2](#).

C.F.8.2.2.8.4 Dansk særregel om containere

Indhold

Dette afsnit handler om den danske særregel om containervirksomhed.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om containervirksomhed.
- Særreglens indhold.
- Særreglen adskiller sig fra beskatning af fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Generelt om containervirksomhed

Containervirksomhed er brug, udleje, leasing eller anden rådighedsstillelse af

- containere og
- anhængere, pramme og lignende udstyr, der anvendes til transport af containere.

Fortjeneste ved containervirksomhed omfattes i nogle tilfælde af modeloverenskomstens artikel 8 om international trafik og i andre tilfælde af hovedreglen om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed i modeloverenskomstens artikel 7.

Når og mens containerne transporteres ombord på skibe eller fly i international trafik, omfattes fortjeneste herved af modeloverenskomstens artikel 8. I så fald er containervirksomheden nemlig en hjælpevirksomhed til international trafik. Se afsnit [C.F.8.2.2.8.2](#).

I øvrige tilfælde omfattes fortjeneste ved containervirksomhed af modeloverenskomstens artikel 7. Se punkt 9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8.

Mange nye danske DBO'er indeholder en særregel om beskatningsretten til fortjeneste fra containervirksomhed.

Bemærk

I de danske DBO'er, hvor særreglen er med, findes den typisk som stk. 3 i artiklen om international trafik.

Særreglens indhold

Særreglen går ud på, at beskatningsretten til fortjeneste fra

- brug
- rådighedsstillelse
- udlejning

af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik, tillægges det land, hvor det foretagende, der opnår fortjenesten, er hjemmehørende.

Bemærk

Særreglen findes i mange forskellige udformninger. De afgrænser ikke containervirksomhed på præcis samme måde.

Særreglen omtaler som regel et "foretagende i en stat". Dette betyder et foretagende, som drives af en person, der er hjemmehørende i den pågældende stat. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra d.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende.

Særreglen adskiller sig fra beskatning af fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Særreglen om containervirksomhed placerer beskatningsretten anderledes end modeloverenskomstens artikel 7, som handler om beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed generelt. Se afsnit [C.F.8.2.2.7](#).

Det særlige ved containerreglen er, at princippet om fast driftssted, som findes i modeloverenskomstens artikel 5, ikke gælder for containervirksomhed.

Efter modeloverenskomstens artikel 5 og 7 skal beskatningsretten fordeles mellem det land, hvor et foretagende er hjemmehørende, og det land, hvor foretagendet har fast driftssted. Der sker ikke nogen fordeling efter containerreglen.

Det vil sige, at det land, hvor foretagendet er hjemmehørende, har beskatningsretten til foretagendets globale indkomst fra containervirksomhed. Hvis containervirksomheden drives fra et fast driftssted, kan det land, hvor det faste driftssted ligger, og hvorfra containervirksomheden drives (kildelandet), ikke beskatte nogen del af foretagendets fortjeneste ved containervirksomheden.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten, samt definition af kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

C.F.8.2.2.8.5 Dansk særregel om SAS

En række af Danmarks DBO'er indeholder en særregel, der har til formål at regulere beskatningsretten til overskud i SAS. Reglen står typisk som sidste stykke i artiklen om international trafik.

Danmark, Norge og Sverige har forbeholdt sig ret til at medtage en særbestemmelse om SAS i deres DBO'er. Se punkt 33 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8.

Reglen går ud på, at DBO'en kun gælder for den danske ejerandel af et internationalt konsortium, der driver international skibs- eller luftfartsvirksomhed.

De danske DBO'er gælder derfor kun for den danske ejerandel af SAS.

Eksempel

Bestemmelsen om SAS kan fx lyde:

"Hvis foretagender fra forskellige lande er gået sammen om at drive skibe eller fly i international trafik gennem et forretningskonsortium, finder bestemmelserne i denne artikel kun anvendelse på den del af fortjenesten, som svarer til den andel i konsortiet, som ejes af et foretagende i en kontraherende stat."

I nogle DBO'er er bestemmelsen formuleret på en sådan måde, at det direkte fremgår af ordlyden, at bestemmelsen kun omfatter SAS.

C.F.8.2.2.8.6 Hjemsted om bord på et skib

Nogle danske DBO'er indeholder en særregel om hjemsted for foretagender, hvis sæde for den virkelige ledelse befinder sig på et skib, der bruges til international trafik eller til transport ad indre vandveje. Skibet har hjemsted i det land, hvor skibets hjemhavn er beliggende.

Hvis skibet ikke har en hjemhavn, eller hjemhavnen ikke kan fastslås, har det hjemsted i det land, hvor den, som driver skibet, er hjemmehørende.

Bemærk

Reglen findes kun i enkelte af Danmarks DBO'er. Den er medtaget, hvis det andet land har ønsket det.

Se også

- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende

- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet skattemæssigt hjemsted
- [C.F.8.2.2.8.1](#) om beskatningsretten til fortjeneste ved skibs- og luftfart i international trafik.

C.F.8.2.2.9 Artikel 9: Forbundne foretagender

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 9 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører forbundne foretagender (associerede foretagender).

Afsnittet indeholder:

- Modeloverenskomstens regel om transfer pricing ([C.F.8.2.2.9.1](#))
- Korresponderende regulering ([C.F.8.2.2.9.2](#))

C.F.8.2.2.9.1 Transfer pricing i overenskomstens forstand

Indhold

Dette afsnit handler om transfer pricing i Modeloverenskomstens forstand.

Afsnittet indeholder

- Generelt om transfer pricing
- Transfer pricing
- Regel
- Interne danske regler

Se også

- [C.D.11](#) om transfer pricing
- [C.D.11.15](#) om hvordan transfer pricing dobbeltbeskatning undgås.
- [C.F.8.2.2.25](#) (artikel 25) om gensidige aftaleprocedure.

Generelt om transfer pricing

Modeloverenskomstens artikel 9 handler om transfer pricing. Man taler om transfer pricing i forbindelse med indbyrdes forbundne foretagender. Det vil sige selskaber og andre juridiske personer, der ejer eller kontrollerer hinanden, eller som ejes eller kontrolleres af de samme personer.

Eksempler

- Et moderselskab og et datterselskab er indbyrdes forbundne foretagender.
- To selskaber inden for samme koncern er også indbyrdes forbundne foretagender, selv om de ikke umiddelbart ejer hinanden.

Transfer pricing

Transfer pricing er den pris og de vilkår, som indbyrdes forbundne foretagender anvender for deres handelsmæssige eller økonomiske forbindelser. Pris og vilkår kan afvige fra, hvad to uafhængige parter i samme situation ville have aftalt, men gør det ikke nødvendigvis.

Når pris og vilkår afviger fra, hvad to uafhængige parter i samme situation ville have anvendt, skal der laves en regulering. Reguleringen skal stille parterne, som om de rent faktisk havde handlet på de vilkår, som to uafhængige parter i samme situation ville have anvendt. Dette kaldes

"armslængdeprincippet". "Armslængdeprincippet" er et bærende element både i de danske regler om transfer pricing og i modeloverenskomstens bestemmelse om transfer pricing. Se kommentaren til artikel 9 i modeloverenskomsten.

Regel

Når to indbyrdes forbundne foretagender er hjemmehørende i hvert sit land, og de to foretagender har anvendt priser og vilkår for deres handelsmæssige og økonomiske forbindelser, der afviger fra de vilkår og priser, som to uafhængige foretagender, ville have anvendt, er der basis for en regulering. Hvert af landene kan regulere fortjenesten i det foretagende, som er hjemmehørende i det pågældende land. Reguleringen skal gå ud på at stille foretagendet, som om det havde handelsmæssige eller økonomiske forbindelser med en uafhængig part. Se artikel 9, stk. 1.

Bemærk

Regulering efter modeloverenskomstens artikel 9, stk. 1 kan foregå på mange måder. Hvordan det skal foregå, er ikke reguleret i modeloverenskomsten. I stedet henvises der til OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises And Tax Administrations. Se punkt 1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 9.

Interne danske regler

For beskrivelse af de interne danske regler henvises til afsnit:

- [C.D.11.1](#) om armslængdeprincippet
- [C.D.11.15](#) om undgåelse af transfer pricing dobbeltbeskatning
- [C.D.11.16](#) om sekundære justeringer
- [C.D.2.4.4.1](#) om tynd kapitalisering.

C.F.8.2.2.9.2 Korresponderende regulering

Indhold

Dette afsnit handler om korresponderende regulering.

Afsnittet indeholder:

- Regulering
- Metode til regulering
- Sekundære reguleringer.

Se også

Se også afsnit [C.D.11.15.2](#) om ophævelse af transfer pricing dobbeltbeskatning.

Regulering

Reglerne om transfer pricing kan medføre dobbeltbeskatning. Reguleres et foretagendes fortjeneste op i stat A, vil det blive skattepligtig af en fortjeneste, som foretagendet allerede er blevet beskattet af i stat B. Stat B skal foretage passende reguleringer for at ophæve dobbeltbeskatningen. Se modeloverenskomstens artikel 9, stk. 2.

Bemærk

Stat B skal ikke automatisk foretage reguleringen. Der skal kun ske regulering, hvis stat B mener, at den regulerede fortjeneste korrekt afspejler, hvad fortjenesten ville have været, hvis forretningerne havde fundet sted mellem uafhængige parter. Er staterne ikke enige om størrelsen og

arten af den passende regulering, bør den gensidige aftaleprocedure i modeloverenskomstens artikel 25 sættes i værk. Se punkt 11 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 9.

Metode til regulering

OECD-medlemslandene benytter forskellige metoder til at regulere for dobbeltbeskatning. Nogle stater foretrækker at genoptage ansættelsen og nedsætte fortjenesten med det dobbeltbeskattede beløb hos det forbundne foretagende. Andre stater foretrækker at benytte lempelse efter modeloverenskomstens artikel 23. Se kommentaren pkt. 7 og afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om lempelse.

Sekundære reguleringer

Sekundære reguleringer er en betegnelse for regulering af de værdier, der er overført fra foretagendet i stat A til foretagendet i stat B via transfer pricing. Modeloverenskomsten behandler ikke disse sekundære reguleringer. Modeloverenskomstens artikel 9, stk. 2 hindrer ikke staterne i at foretage sekundære reguleringer, når de er tilladt efter national lovgivning. Se punkt 8 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 9.

C.F.8.2.2.10 Artikel 10: Udbytte

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 10 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af udbytte.

Afsnittet indeholder:

- Udbytte i modeloverenskomstens forstand ([C.F.8.2.2.10.1](#))
- Udbytteudlodninger omfattet af artikel 10 ([C.F.8.2.2.10.2](#))
- Beskatningsretten til udbytte ([C.F.8.2.2.10.3](#))

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.10.1 Udbytte i modeloverenskomstens forstand

Indhold

Afsnittet indeholder:

- Udbytte ([C.F.8.2.2.10.1.1](#))
- Udlodder af udbytte ([C.F.8.2.2.10.1.2](#))
- Modtager af udbytte ([C.F.8.2.2.10.1.3](#))

C.F.8.2.2.10.1.1 Udbytte

Indhold

Dette afsnit handler om hvilke udbytter, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 10.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om udbytte
- Gældsfordringer
- Tynd kapitalisering

- Real Estate Investment Trusts (REITs)
- Maskeret løn
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Generelt om udbytte

Udbytte er udlodning af overskud fra de juridiske personer, der kan udlodde overskud, til de personer der ejer andele i den juridiske person. I Danmark er det fx aktieudbytte og udbytte, som et anpartsselskab betaler til anpartshaverne.

I udlandet kan de juridiske personer, ejerandelene i dem og udlodninger til ejerne have andre betegnelser.

Udbyttets form

Udbytte kan bestå af kontanter, men kan også bestå af fx bonusaktier, likvidationsprovenu og maskeret udlodning. Se punkt 28 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 10.

Danmark har taget forbehold om, at man i visse sammenhænge betragter fortjeneste ved salg af aktier som udbytte. Se punkt 79 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 10.

Typer af udbytte

Modeloverenskomstens artikel 10, stk. 3, beskriver udbytte som indkomst af:

- aktier
- "jouissance"-aktier (udbyttebeviser)
- "jouissance"-rettigheder (udbytterettigheder)
- mineaktier
- stifterandele
- andre rettigheder, som giver andel i fortjeneste
- Indkomst af andre selskabsrettigheder, som beskattes ligesom aktieudbytte i det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende.

Opregningen i første led af bestemmelsen er ikke udtømmende. Det er lovgivningen i det land, hvor den, der udlodder udbyttet, er hjemmehørende, der afgør, hvilke former for indkomst der falder ind under modeloverenskomstens artikel 10.

Bemærk

Nogle af de typer af udbyttegivende rettigheder, der er nævnt i modeloverenskomstens artikel 10, stk. 3, er ikke kendt i dansk ret. Det gælder "jouissance"-aktier og "jouissance"-rettigheder; og mineaktier og stifterandele er ikke reguleret særskilt i dansk ret. Hvis det andet land heller ikke kender disse rettigheder eller skelner imellem dem, kan de være udeladt af DBO'ens artikel 10. Rettighederne er dog stadig omfattet af udbyttebestemmelsen, også hvis de ikke er nævnt.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begrebet selskab
- [C.F.8.2.2.4.2](#) (artikel 4) om begrebet "hjemmehørende" anvendt om en juridisk person.

Gældsfordringer

Modeloverenskomsten undtager udtrykkelig indtægt af gældsfordringer fra definitionen af udbytte. Gældsfordringer er fx obligationer, pantebreve og statsgældsbeviser. Indtægt af gældsfordringer benævnes normalt renter og omfattes af modeloverenskomstens artikel 11. Se modeloverenskomstens artikel 10, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) (artikel 11) om renter.

Tynd kapitalisering

I koncernforhold kan renteindtægter af et lån også være udbytte i modeloverenskomstens forstand. Det forekommer, hvis nogen har ydet et lån på en sådan måde, at långiveren deltager i risikoen i låntagerens virksomhed. Dette kaldes for tynd kapitalisering. Se Den juridiske vejledning afsnit [C.D.2.4.4.1](#). Se også punkt 25 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 10.

Real Estate Investment Trusts (REITs)

I nogle lande, fx USA og UK, er det almindeligt, at investeringer i fast ejendom foregår gennem en "Real Estate Investment Trust" (REIT). Når REITs udlodder overskud, er det udgangspunktet, at udlodningen udgør indkomst af fast ejendom. Udlodningen omfattes derfor af modeloverenskomstens artikel 6. Der kan dog argumenteres for, at udlodning til små investorer mere har karakter af udbytte. I punkt 67.1.-67.7. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 10 er der en redegørelse for behandlingen af REITs.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om indkomst af fast ejendom.

Maskeret løn

Når en aktionær arbejder for selskabet, kan der opstå tvivl om, hvorvidt en betaling til aktionæren er udbytte eller løn.

Eksempel

Et cypriotisk aktieselskab udbetalte dividende til piloter, der var aktionærer i selskabet. Piloterne arbejdede også for selskabet. Størrelsen af deres dividende var aftalt på forhånd ud fra deres anciennitet og arbejdsfunktioner. Størrelsen af dividenden afhang derimod ikke af selskabets omsætning eller økonomiske situation. Skatterådet fandt, at betalingerne skattemæssigt skulle anses for løn og ikke for udbytte. Se [SKM2010.140.SR](#) og [SKM2010.141.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.3.1.2](#) om begrænset skattepligt af lønindtægt og [C.A.3.1](#) om løn- og honorarindtægter.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2010.140.SR og SKM2010.141.SR	Løn. Et cypriotisk aktieselskab udbetalte dividende til piloter, der var aktionærer i selskabet. Piloterne arbejdede også for selskabet. Størrelsen af deres dividende var aftalt på forhånd ud fra deres anciennitet og arbejdsfunktioner. Størrelsen af dividenden afhang derimod ikke af selskabets omsætning eller økonomiske situation. Skatterådet fandt, at betalingerne skattemæssigt skulle anses for løn og ikke for udbytte	

Det er juridiske personer, der kan udlodde udbytte i modeloverenskomstens forstand.

I Danmark er det aktieselskaber, anpartsselskaber og andelsselskaber. Udenlandske juridiske personer kan have andre betegnelser.

Det centrale er, at den, der udlodder overskud, ejes af én, flere eller et stort antal personer, som hver for sig har ret til en andel i overskuddet, selv om de ikke deltager i den drift, der skaber overskuddet.

Det har ingen betydning, hvad enheden kaldes. Sammenslutninger, der behandles som juridiske personer i det land, hvor de er hjemmehørende, kan altså udlodde udbytte. Disse sammenslutninger indgår i definitionen af begrebet "selskab" i modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra b. Se afsnit [C.F.8.2.2.3.1.3](#) om begrebet selskab og punkt 24 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 10.

Hvis flere personer derimod driver selve virksomheden i fællesskab, som man fx gør i et dansk interessentskab eller kommanditselskab, og deler virksomhedens overskud imellem sig, er denne indtægt fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. Beskatningsretten til sådanne indtægter reguleres af artikel 7 i modeloverenskomsten (fortjeneste ved erhvervsvirksomhed). Se dog også punkt 27 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 10 om interessentskaber, der beskattes efter selskabsregler i det land, hvor de er hjemmehørende.

Bemærk

Danske fonde og lignende kan ikke udlodde udbytte. Det skyldes, at modtagerne af udlodningen fra en fond ikke ejer en andel af fonden og ikke har krav på at få andel i fondens overskud. Se afsnit [C.F.8.2.2.2.1](#) (artikel 21) om andre indkomster.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begrebet selskab
- [C.F.8.2.2.4.2](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende, når det anvendes om en juridisk person
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

C.F.8.2.2.10.1.3 Modtager af udbytte

Begrebet retmæssig ejer

Det er altid den retmæssige ejer og ikke den, som umiddelbart optræder som modtager, der anses for modtager af udbytte i modeloverenskomstens forstand. Se punkt 11 og 12 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 10.

Begrebet retmæssig ejer er den almindeligt anvendte oversættelse af det engelske udtryk beneficial owner.

Bemærk

Der kan ikke sættes lighedstegn mellem indholdet af begrebet retmæssig ejer og det danske retsbegreb rette indkomstmodtager. Se fx [SKM2022.416.VLR](#).

Mellemmænd

Modeloverenskomsten nævner eksempler på mellemmand, der modtager udbytte, men som ikke er retmæssig ejer af det og dermed heller ikke er "modtager" i modeloverenskomstens forstand. Det er fx:

- En agent
- En nominee, dvs. en navngivet repræsentant for den retmæssige ejer
- Et conduit company
- En fiduciary, dvs. person, som formelt ejer et aktiv (her en aktie eller anden ejerandel), men hvor afkastet reelt tilkommer en beneficiary (berettiget).

Eksempel

Landsskatteretten anså et dansk selskab for at have pligt til at indeholde kildeskat på rentebetalinger til et svensk moderselskab, da dette selskab ikke kunne anses for retmæssig ejer af renterne. Renterne blev betalt videre (som koncernbidrag) til et andet svensk selskab og derfra videre til et selskab på Jersey. Se [SKM2011.57.LSR](#). Afgørelsen skal sammenholdes med [SKM2011.59.LSR](#) vedrørende hæftelsen for kildeskatte.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteret		
SKM2023.456.HR	Et luxembourgsk moderselskab var i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra c, skattepligtig af udbytte udloddet af dets danske datterselskab. Der skulle ikke ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten efter moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg, fordi der forelå retsmisbrug efter EU-retten af direktivets fordele, og fordi det luxembourgske selskab ikke kunne anses som retmæssig ejer af udbyttet i overenskomstens artikel 10, stk. 2's forstand. Den omstændighed, at koncernen ifølge datterselskabet som et alternativ til den skete udlodning kunne have foretaget en likvidation af selskabet i medfør af dagældende anpartsselskabslovs § 59, og likvidationsprovenuet herfra kunne være udloddet skattefrit til moderselskabet, havde ingen betydning for den skattemæssige bedømmelse, herunder for om der forelå misbrug, idet denne bedømmelse skulle baseres på den udbytteudlodning, som faktisk blev foretaget, og ikke på en grundlæggende anden disposition i form af likvidation af datterselskabet, som koncernen havde fravalgt.	Tidligere instans: Østre Landsrets dom SKM2022.416.VLR
Landsretsdomme		
SKM2022.416.VLR	Moderselskaber, der var hjemmehørende i henholdsvis Sverige og Luxembourg, var i medfør	Har været anket til Højesteret, men ikke hævet.

	af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d), skattepligtige af renter, som moderselskaberne havde oppebåret på lån ydet til deres danske datterselskaber. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst henholdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, da der forelå misbrug, og da moderselskaberne ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomsternes forstand. Datterselskabernes indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpelse, blev afvist. Datterselskaberne var ansvarlige for den manglende indeholdelse af renteskat i medfør af kildeskattelovens § 69, stk. 1. Datterselskabet i sag BS-30/2012-VLR fik ikke medhold i sine subsidiære påstande om delvis nedsættelse af kildeskattekravet og hjemvisning til fornyet behandling ved Skattestyrelsen, som selskabet støttede på et anbringende om, at de bagvedliggende investorer i kapitalfondene på Y2-by, som ejede det luxembourgske moderselskab, skulle anses for de retmæssige ejere af de omhandlede renter.	Tidligere instans: <u>SKM2011.57.LSR</u> og <u>SKM2011.58.LSR</u>
<u>SKM2021.304.ØLR</u>	Moderselskaber, der var hjemmehørende henholdsvis på Cypern og i Luxembourg, var i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra c), skattepligtige af udbytter fra deres danske datterselskaber, idet der hverken efter moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem Danmark og henholdsvis Cypern og Luxembourg skulle ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi der forelå misbrug af direktivet og overenskomsterne. Datterselskabernes indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpelse, blev afvist. Datterselskabet i sag B-1980-12 var ansvarlig for den manglende indeholdelse af udbytteskat. For så vidt angår den ene af de to udbytteudlodninger fra selskabet i sag B-1980-12, fandt landsretten dog, at det hverken forelå misbrug af den dansk-cypriotiske dobbeltbeskatningsoverenskomst eller moder-/datterselskabsdirektivet, hvorfor denne udbytteudlodning ikke var skattepligtig efter SEL § 2, stk. 1, litra c). SEL § 2, stk. 1, litra c), 5. pkt. (nu 6. pkt.), skal fortolkes sådan, at skattefrihed efter bestemmelsen forudsætter, at betingelsen i bestemmelsen i dagældende 3. pkt. til SEL § 2, stk. 1, litra c), er opfyldt, dvs. at beskatningen af udbyttet skal frafaldes eller nedsættes efter moder/datterselskabsdirektivet eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.	To sager blev behandlet separat og henviset til Højesteret. Tidligere instanser: • B-1980-12: Landskabsretten • B-2173-12: Skatterådet

<u>SKM2012.121.ØLR</u>	Østre Landsret stadfæstede Landsskatterettens kendelse, offentliggjort som <u>SKM2010.268.LSR</u>, med den begrundelse, at det udbetalte udbytte ikke blev ført videre af moderselskabet i Luxembourg til de bagvedliggende investorer, men tværtimod blev tilbageført som et lån til det danske selskab A A/S. Moderselskabet i Luxembourg måtte som følge heraf anses for retmæssig ejer af det modtagende udbytte.	Se også Skatteministeriets Landsrets dom i <u>SKM2012.121.ØLR</u>
Skatterådet		
► <u>SKM2024.381.SR</u> ◄	► Spørger, der var hjemmehørende i Storbritannien, var det ultimative moderselskab i X-koncernen og børsnoteret i flere lande. X-koncernen havde i de seneste år arbejdet på at forenkle og internationalisere koncernstrukturen, således at alle de kommercielle selskaber blev placeret direkte under Spørger. H1 påtænkte derfor at sælge sine aktier i D1 Singapore til moderselskabet, Spørger. Betalingen for aktierne skulle ske helt eller delvist ved udstedelse af et gældsbrev mellem H1 (sælger) og Spørger (køber). Efter overdragelsen af aktierne ønskede X-koncernen, at der skete en udlodning af H1's tilgodehavende fra aktiesalget til Spørger. Lånet ville herefter blive betragtet som afviklet ved konfusion. Spørger ønskede bekræftet, at Spørger ikke var begrænset skattepligtig af udbytte, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, af sit køb af aktierne i D1 Singapore mod et tilgodehavende efterfulgt af en udlodning af det opståede tilgodehavende fra H1. til Spørger, og at ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse på de påtænkte transaktioner. Spørgers aktier i H1 var datterselskabsaktier, idet H1 var et helejet datterselskab af Spørger. Efter den interne bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, var Spørger derfor som udgangspunkt ikke begrænset skattepligtig til Danmark. Det skulle herefter vurderes, om Spørger som den umiddelbare modtager af tilgodehavendet var "retmæssig ejer" heraf. Hvis tilgodehavendet ikke var videreudloddet fra Spørger og ikke med sikkerhed var bestemt til at blive videreudloddet til de bagvedliggende aktionærer, vil Spørger være retmæssig ejer. Skatterådet fandt, at Spørger kunne anses for retmæssig ejer af fordringen. Skatterådet lagde afgørende vægt på oplysningen om, at de overdragne kapitalandele, som modsvarede værdien af den udloddede fordring, forblev i Spørger. Konfusionen og aktieoverdragelsen	

skulle derfor vurderes under ét, og som en planlagt del af koncernens samlede omstrukturingsplan. Skatterådet lagde ydermere vægt på, at det var oplyst, at overskudslikviditet og eventuelt provenu fra salg af aktiver i D1 Singapore ville blive udloddet som udbytte til H1, forinden H1 solgte aktierne i D1 Singapore til Spørger.

Skatterådet fandt på baggrund af det oplyste, at der ikke forelå misbrug ved udbytteudlodningen i form af salg af aktier efterfulgt af konfusion. Skatterådet lagde til grund for besvarelsen, at dispositionen var forretningsmæssig begrundet, da formålet var at samle koncernens kommercielle selskaber under Spørger. Opnåelsen af fordelene af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien ansås dermed ikke for et af de væsentligste formål med arrangementet/transaktionerne.

Skatterådet bekræftede herefter, at Spørger ikke var begrænset skattepligtig af udbytte, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og at ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse på de påtænkte transaktioner. ◀

SKM2023.15.SR

H7 modtog d. xx. xxxx 20xx svar på deres anmodning om bindende svar. I det bindende svar bekræftede Skatterådet, at H5 ikke ville være begrænset skattepligtig af en påtænkt udbytteudlodning fra H7. Skatterådet lagde vægt på at udbytteudlodning vil blive anvendt af H5 til at opkøbe nye driftsselskaber. Der var således ikke tale om at udbyttet ville strømme videre til de bagvedliggende ejere.

De opkøb, der blev overvejet på det tidspunkt blev særligt grundet den nuværende økonomiske usikkerhed samt høje renter, ikke gennemført. H7 ønskede derfor at udlodde udbytte til H5 som skal anvendes til at indfri selskabets gæld til dettes datterselskab, H6. Indfrielse af gælden indgik som en del af større refinansiering af koncernen. På den baggrund ønskede Spørger det bekræftet, at H5 ikke ville være begrænset skattepligtig af udbytteudlodningen fra H7.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at H5 ikke ville være begrænset skattepligtig af udbytteudlodningen fra H7. Det var Skatterådets opfattelse, at udbytteudlodningen skulle anses for at udgøre en del af et samlet arrangement, hvor formålet var at undgå udbytteskat. På den baggrund fandt Skatterådet, at H5, ingen reel råderet havde over midlerne fra H7 da udbyttet var bestemt til at blive ført videre til H6. Det forhold, at udbyttet strømmede videre til et datterselskab, ændrede ikke på, at der skete gennemstrømning. På den baggrund fandt Skatterådet, at H5 ikke

	kunne anses for at være den retmæssig ejer af udbytteudlodningen fra H7.	
<u>SKM2022.495.SR</u>	H-koncernen havde gennem de seneste år gennemført en række omstruktureringer, som bl.a. havde medført, at H9 havde et gældsbrev mod et andet koncernforbundet selskab, H15. Spørger ønskede derfor at vide, om udlodning af den nærmere beskrevne fordring til H15 i forbindelse med en likvidation af H9 skulle behandles efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, og om LL § 3 fandt anvendelse. Skatterådet bekræftede, at udlodningen som udgangspunkt skulle behandles efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, jf. LL § 16 A, stk. 3. Skatterådet kunne dog imod Spørgers ønske ikke bekræfte, at LL § 3 ikke fandt anvendelse.	Påklaget til Landsskatteret
<u>SKM2012.320.SR</u>	Skatterådet afgjorde, at et selskab C AB var retmæssig ejer af en likvidationsudlodning. Der blev lagt vægt på, at hverken den modtagne aktiepost eller det modtagne likvidationsprovenu skulle videreudloddet og at fordringen, som A A/S opnår mod C AB, vil bortfalde ved konfusion, når fordringen udloddet som likvidationsprovenu, og at provenuet, herunder aktierne mv., ikke videreudloddet til overliggende koncernselskaber.	
<u>SKM2012.246.SR</u>	Skatterådet bekræfter, at en påtænkt omstrukturering medfører, at selskabet K anses for at have foretaget en udbytteudlodning til F A/S og videre til sit danske moderselskab E ApS og derefter gennem sit cypriotiske moderselskab D og op til C. Skatterådet bekræfter i afgørelsen, at C er retsmæssig ejer (beneficial owner) af udbyttebeløbet, samt at E ApS ikke er forpligtet til at indeholde udbytteskat i forbindelse med den påtænkte omstrukturering.	
<u>SKM2011.142.SR</u>	Skatterådet fandt på baggrund af en konkret vurdering, at modtageren i Nederlandene af en udbytteudlodning var den retmæssige ejer. Skatterådet tillagde det betydning, at udbytteudlodningen, der bestod af en fordring, ophørte ved konfusion, og at det oprindelige lånebeløb var blevet anvendt til at opkøbe aktier i et andet selskab.	

Modeloverenskomstens artikel 10 handler kun om fordelingen af beskatningsretten til udbytte mellem de to lande, som har indgået DBO'en, og hvor udlodderen er hjemmehørende i det ene land, og modtageren af udbyttet er hjemmehørende i det andet land.

Modeloverenskomstens artikel 10 kan derfor ikke bruges på udbytte, som en udlodder betaler til en modtager, der er hjemmehørende i det samme land som udlodderen, men som har et fast driftssted i det andet land, og hvor udbyttet skal henføres til det faste driftssted. I denne situation er udbyttet i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2 (andre indkomster). Se punkt 4-6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 21.

Modeloverenskomstens artikel 10 kan heller ikke bruges på udbytte, som en udlodder betaler til en modtager, der er hjemmehørende i det andet land, men som har et fast driftssted i det land, hvor udlodderen er hjemmehørende, og hvor udbyttet skal henføres til det faste driftssted. I denne situation er udbyttet i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 7. Se modeloverenskomstens artikel 10, stk. 4, og punkt 31-32.2. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 10.

Se også

- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende
- [C.F.8.2.2.21](#) (artikel 21) om andre indkomster

C.F.8.2.2.10.3 Beskatningsretten til udbytte

Indhold

Dette afsnit handler om beskatningsretten til udbytte.

Afsnittet indeholder:

- Beskatningsret for det land, hvor modtageren af udbyttet er hjemmehørende (bopælslandet) ([C.F.8.2.2.10.3.1](#))
- Beskatningsret for det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende (kildelandet) ([C.F.8.2.2.10.3.2](#))
- Beskatningsret for det land, som udlodderens overskud stammer fra ([C.F.8.2.2.10.3.3](#))

C.F.8.2.2.10.3.1 Beskatningsret for det land, hvor modtageren af udbyttet er hjemmehørende (bopælslandet)

Det land, hvor modtageren af udbyttet har skattemæssigt hjemsted (bopælslandet), kan beskatte modtageren af udbyttet. Se modeloverenskomstens artikel 10, stk. 1.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst, kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted

C.F.8.2.2.10.3.2 Beskatningsret for det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende (kildelandet)

Indhold

Dette afsnit handler om beskatningsret for det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel
- Undtagelser
- Oversigt over beskatning af udbytte i danske DBO'er, når Danmark er kildeland
- Tilbagebetaling af dansk udbytteskat
- Tilbagebetaling af udenlandsk udbytteskat

Hovedregel

Det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende (kildelandet), kan beskatte modtageren af udbyttet. Skatten kan dog ikke overstige 15 pct. af udbyttets bruttobeløb. Se modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, litra b.

Bemærk

Satsen på 15 pct. er modeloverenskomstens udgangspunkt for almindelige aktionærer. Nogle danske DBO'er indeholder andre procentsatser for almindelige aktionærer.

DBO'ens sats regulerer som udgangspunkt ikke det enkelte lands bestemmelser om indeholdelse af udbytteskat. Enkelte lande har dog indgået særlige aftaler om dette.

Hvis et kildeland indeholder skat af udbytte med en højere sats end det er aftalt i DBO'en, kan den for meget betalte skat søges tilbage. Se nedenfor i afsnittet om tilbagesøgning af kildeskat.

Se også

- [C.F.3.1.7](#) om begrænset skattepligt af udbytte
- [A.B.4.1.4.1](#) om indeholdelse af udbytteskat
- [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat
- [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)
- [SKM2012.117.SKAT](#) om nettoindeholdelse af udbytteskat

Automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i udlandet

Siden 2017 har Danmark hvert år automatisk modtaget oplysninger om finansielle konti i udlandet, som ejes eller kontrolleres af danske skattepligtige. Udvekslingen omfatter bl.a. oplysninger om renter, udbytter og visse andre former for indkomst.

Der modtages oplysninger fra lidt over 100 lande og jurisdiktioner, herunder alle EU-lande.

Se også

- [C.F.8.1.2.3.3](#) om automatisk udveksling af finansielle kontooplysninger
- [C.F.8.1.2.4](#) om bistandsdirektivet
- [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger

Undtagelser

Det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende (kildelandet), skal for visse aktionærers vedkommende:

- undlade at beskatte det udbytte, de modtager, eller
- beskatte det udbytte, de modtager, men med en lavere sats end den, der gælder for almindelige aktionærer

Der er mange undtagelser og mange forskellige skattesatser i de danske DBO'er. Nedenfor nævnes de vigtigste og mest almindelige undtagelser. Opregningen er ikke udtømmende. Særreglerne er omtalt under de enkelte landes DBO'er.

Datterselskabsudbytte

Udbytte, som et datterselskab i det ene land betaler til sit moderselskab i det andet land, kan kildelandet typisk beskatte med en lavere procentsats, forudsat at moderselskabet er den retmæssige ejer. I modeloverenskomsten er satsen 5 pct. Se modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, litra a.

I en række nyere danske DBO'er er satsen 0 pct. Det betyder, at kildelandet ikke må beskatte datterselskabsudbytte.

Et selskab er i denne sammenhæng moderselskab, hvis det ejer en vis andel af kapitalen i det andet selskab. I modeloverenskomsten er denne ejerandel sat til 25 pct. I en række nyere danske DBO'er er andelen 10 pct. Udtrykket kapital skal grundlæggende forstås sådan, at det henviser til, hvad der er kapital ifølge selskabsretten. Se punkt 15 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 10 for en uddybning.

Modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, litra a, stiller krav om, at moderselskabet skal have ejet kapitalen i datterselskabet i en periode på mindst 365 dage inklusive dagen, hvor udbyttet bliver udloddet (når man beregner denne periode, skal man ikke tage højde for ændringer i ejerforholdene, som er et direkte resultat af en virksomhedsmæssig omorganisering, såsom en fusion eller en opdeling af organisationen, i det selskab som ejer aktierne eller som udbetaler udbyttet).

Reglen gælder også, hvis modtageren (den retmæssige ejer) er et interessentskab, der ikke betragtes som en transparent enhed i det land, hvor det er hjemmehørende.

Reglen gælder ikke, hvis modtageren er en fysisk person.

Se mere om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Stater og statslige institutioner

Nogle danske DBO'er indeholder en bestemmelse, som friholder:

- den anden stat
- dens centralbank
- andre offentlige myndigheder og offentlige institutioner, som kontrolleres af regeringen i den anden stat, fra beskatning i kildelandet

Bestemmelsen kan enten være et særligt stykke i artikel 10 eller et litra under artikel 10, stk. 2, hvor satsen for kildelandets beskatning er sat til 0 pct.

Mange lande afstår i deres eget retssystem fra at beskatte udbytte, som et selskab i landet betaler direkte til staten i det andet land eller til statslige institutioner i det andet land som fx landets nationalbank. Danmark og mange andre lande gør det, fordi den fremmede stat anses for omfattet af det immunitetsprincip, der knytter sig til fremmede stater. Se punkt 6.38 og 6.39 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 1. Se også TfS 1994, 236 DEP og afsnit [C.F.8.2.2.1.4](#) om i hvilken udstrækning stater og andre offentlige myndigheder og institutioner er omfattet af modeloverenskomsten.

En række lande kan dog kun afstå fra at beskatte udbyttebetalinger til andre stater mv., hvis der er en særlig hjemmel til det i DBO'en.

Pensionskasser

En række nyere danske DBO'er indeholder en bestemmelse, som fritager udbytte, der betales til pensionskasser og andre skattemæssigt anerkendte pensionsordninger i det andet land, fra kildelandets udbyttebeskatning. Bestemmelsen står typisk som et litra under modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, hvor satsen for kildelandets beskatning er sat til 0 pct.

Om dansk beskatning af pensionsafkast se afsnit [C.G.3.3.4.](#) om skat betalt til fremmed stat, Grønland eller Færøerne.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om kildeland, bopælsland og hvad det vil sige at have beskatningsretten
- [C.F.8.2.2.1.4](#) (artikel 1) om stater, andre offentlige myndigheder og institutioner
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted.

Oversigt over beskatning af udbytte i danske DBO'er, når Danmark er kildeland

Nedenfor findes en oversigt over Danmarks beskatningsret til udbytte efter en DBO. Oversigten indeholder procentsatsen for almindelige aktionærer og i moder-/datterselskabsforhold. Hvis der er en særlig bestemmelse i en DBO vedrørende staten, offentlige institutioner mv. eller pensionskasser, fremgår procentsatsen af rubrikken.

Hvis en DBO afviger fra artikel 10 i OECD's modeloverenskomst, fremgår det af rubrikken "Bemærk".

OECD's modeloverenskomst artikel 10 omhandler udbytte, der udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater til en person, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Udtrykket "selskab" betyder enhver juridisk person eller anden sammenslutning, der i skattemæssig henseende behandles som en juridisk person.

Udtrykket "person" omfatter en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer.

Udtrykket "hjemmehørende" omfatter enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium. Udtrykket omfatter tillige staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed. Dog omfatter udtrykket ikke en person, som er skattepligtig til den pågældende stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat.

Udbytte kan beskattes i bopælslandet, men kildelandet kan med visse begrænsninger også beskatte udbytte fra selskaber i kildelandet.

Hvis der ikke er anført noget i rubrikken "Bemærk" i skemaet nedenfor, betyder det, at den pågældende DBO følger OECD's modeloverenskomst med hensyn til kildelandets beskatningsret. Det vil i moder-/datterselskabsforhold sige, at den retmæssige ejer er et selskab, som direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det selskab, der udbetaler udbyttet, og som har ejet denne kapitalandel i mindst 365 dage inklusive dagen, hvor udbyttet bliver udloddet. Reglen gælder også, hvis den retmæssige ejer er et interessentskab, der ikke betragtes som en transparent enhed i det land, hvor det er hjemmehørende.

Procentsatsen for indeholdelse af udbytteskat efter DBO'erne fremgår under rubrikken "Moder-/datterselskabsforhold", og afviger i mange DBO'er fra de 5 pct. i OECD-modellen.

Bemærk

Skemaet viser kun Danmarks beskatningsret ifølge DBO'erne. Beskatningsretten kan være begrænset af Danmarks interne regler for beskatning af udbytte.

Land	Alm. aktionær (Angivet i pct.)	Moder-/ datterselskabsforhold (Angivet i pct.)	Stat, offentlige institutioner m. fl. (Angivet i pct.)	Pensions lignende (Angivet i pct.)
Algeriet	15	5*		0
Argentina	15	10*		
Armenien	15	0 eller 5 pct.*	0**	
Aserbajdsjan	15*	5**		
Australien	15	15*		
Bangladesh	15	10*		
Belarus (SNG)	15	15		
Belgien	15	0*		
Brasilien	25	25		
Bulgarien	15	5*		
Canada	15	5*		0**

Chile	15	5		
Cypern	15	0*	0**	0**
Egypten	20	15*		
Estland	15	5		
Filippinerne	15	10*		
Finland (Norden)	15	0*		
Frankrig	15	0*		
Færøerne (Norden)	15	0*		
Georgien	10	0/5*	0	
Ghana	15	5*	5**	5**
Grækenland	18	18		

Grønland	15	0*		► 0** ◀
Indien	25	15		
Indonesien	20	10*		
Irland	15*	0*		
Island (Norden)	15	0*		
Israel	10	0*	0	0
Italien	15	0*		
Jamaica	15	10*		
Japan	15	0*		0
Jugoslavien	15	5*		
Kenya	30	20*		

Kina	10	5*		
Korea (Syd)	15	15		
Kroatien	10	5*		5**
Kuwait	15	0*	0**	5**
Letland	15	5*		
Litauen	15	5*		
Luxembourg	15	5*		
Makedonien	15	5*		0**
Malaysia	0	0		
Malta	15	0*		
Marokko	25	10*		

Mexico	15	0*		
Montenegro (Jugoslavien)	15	5*		
Nederlandene	15	0*		
New Zealand	15	15		
Nordirland (Storbritannien)	15	0		
Norge (Norden)	15	0*		
Pakistan	15*	15		
Polen	15	0*		5
Portugal	10	0*		
Rumænien	15	10*		
Schweiz	15	0*		0**
Serbien	15	5*		

Singapore	10	0*		5
Slovakiet (Tjekkoslavakiet)	15	15		
Slovenien	15	5		5**
Sri Lanka	15	15		
Storbritannien	15	0*		
Sverige (Norden)	15	0*		
Sydafrika	15	5*		
Taipei/Taiwan	10	10		
Tanzania	15	15*		
Thailand	10	10*		
Tjekkiet	15	0*		0**

Tunesien	15	15		
Tyrkiet	20	15*		
Tyskland	15	5*		
Uganda	15	10*	0	
Ukraine	15	5		0
Ungarn	15	0*	15	0*
USA	15	0/5*	0*	0*
Venezuela	15	5*		
Vietnam	15	5/10*		
Zambia	15	15*		
Østrig	15	0*		

Tilbagebetaling af dansk udbytteskat

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Tilbagebetaling af udenlandsk udbytteskat

Hvis et kildeland indeholder skat af udbytte med en højere sats end det er aftalt i DBO'en, kan den for meget betalte skat søges tilbage.

Anmodningen skal indgives til skattemyndighederne i det pågældende land. Oplysninger om tilbagesøgning, herunder hvilke blanketter, som eventuelt skal anvendes, må søges ved henvendelse

til myndighederne i det pågældende land eller eventuelt det pågældende lands ambassade i Danmark. Se afsnit [C.F.9.2](#) om danske DBO'er og internationale aftaler.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentar
Højesteret		
SKM2023.456.HR	Et luxembourgsk moderselskab var i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra c, skattepligtig af udbytte udloddet af dets danske datterselskab. Der skulle ikke ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten efter moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg, fordi der forelå retsmisbrug efter EU-retten af direktivets fordele, og fordi det luxembourgske selskab ikke kunne anses som retmæssig ejer af udbyttet i overenskomstens artikel 10, stk. 2's forstand. Den omstændighed, at koncernen ifølge datterselskabet som et alternativ til den skete udlodning kunne have foretaget en likvidation af selskabet i medfør af dagældende anpartsselskabslovs § 59, og likvidationsprovenuet herfra kunne være udloddet skattefrit til moderselskabet, havde ingen betydning for den skattemæssige bedømmelse, herunder for om der forelå misbrug, idet denne bedømmelse skulle baseres på den udbytteudlodning, som faktisk blev foretaget, og ikke på en grundlæggende anden disposition i form af likvidation af datterselskabet, som koncernen havde fravalgt.	Tidligere instans: SKM2
SKM2023.251.HR	Moderselskaber, der var hjemmehørende henholdsvis på Cypern og i Luxembourg, var i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra c, skattepligtige af udbytter fra deres danske datterselskaber, idet der hverken efter moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem Danmark og henholdsvis Cypern og Luxembourg skulle ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi der forelå retsmisbrug efter direktivet, og fordi moderselskaberne ikke kunne anses for at være retmæssig ejer af de udloddede beløb efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. I den ene sag (sag 69/2021), der angik to udbytter, fandt Højesteret, at det ene udbytte var fritaget for beskatning efter SEL § 2, stk. 1, litra c, sammenholdt med den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Højesteret tiltrådte, at SEL § 2, stk. 1, litra c, 5. pkt., om transparente moderselskaber, må forstås således, at fritagelse for skattepligt forudsætter, at	Tidligere instanser: SKM

	også betingelsen om, at beskatning skal frafaldes eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er opfyldt. En indsigelse om, at en beskatning stred imod en bindende administrativ praksis, blev ikke taget til følge. I sag 69/2021 blev det indeholdelsespligtige selskab anset for ansvarlig for den manglende indeholdelse af udbytteskat, jf. KSL § 69, stk. 1, jf. KSL § 65, stk. 1. Kravet på betaling af det ikke indeholdte beløb skulle tillægges renter efter opkrævningsloven. EMRK artikel 6 og EU's Charter om grundlæggende rettigheder kunne ikke føre til et andet resultat.	
<u>SKM2021.353.HR</u>	Udenlandske investeringsinstitutter havde ikke krav på fritagelse for kildeskat af udbytter fra danske selskaber, selvom EU-Domstolen havde underkendt betingelsen om, at en investeringsforening skal være hjemmehørende i Danmark for at kunne opnå kildeskattefritagelse, som værende i strid med TEUF- artikel 63 om kapitalens fri bevægelighed. Kravene i LL § 16 C, som en investeringsforening også skulle opfylde for at opnå kildeskattefritagelse, var ikke i strid med EU-retten. De omhandlede investeringsforeninger, som ikke opfyldte kravene i LL § 16 C, havde derfor ikke krav på tilbagebetaling af indeholdte kildeskatte.	Tidligere instanser: <u>SKM</u>
Landsretsdomme		
<u>SKM2024.104.ØLR</u>	Sagen angik, om et Y1-landsk moderselskab var skattepligtig i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, af et udbytte på 400 mio. kr. udloddet af dets danske datterselskab i 2007. Spørgsmålet var nærmere bestemt, om der skulle ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten efter moder-/datterselskabsdirektivet og/eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, fordi der forelå retsmisbrug af direktivets fordele, og fordi det Y1-landsk selskab ikke kunne anses som retmæssig ejer af udbyttet i overenskomstens artikel 10, stk. 2's forstand. Endvidere angik sagen, om datterselskabet var ansvarligt for den manglende indeholdelse af udbytteskat i medfør af KSL § 69, stk. 1. SKAT havde truffet afgørelse om, at udbyttet var skattepligtigt, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, og at det danske selskab var ansvarlig for den manglende indeholdelse af kildeskat, jf. KSL § 69, stk. 1. Landsskatteretten ændrede ved kendelse af 24.	

oktober 2013 (j.nr. 12-0192126) SKAT's afgørelse, idet Landsskatteretten fandt, at udbyttet var fritaget for dansk kildeskat efter moder-/datterselskabsdirektivet og af den grund ikke var skattepligtigt efter SEL § 2, stk. 1, litra c.

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, hvor sagen var udsat på først EU-Domstolens dom i de forenede sager i C-116/16 og C-117/16 og derefter Højesterets afgørelse af sagerne afgjort ved Højesterets dom af 9. januar 2023 i sagerne 69/2021, 79/2021 og 70/2021 ([SKM2023.251.HR](#)).

SKM2023.404.ØLR

Et moderselskab hjemmehørende i Y1-land var skattepligtig af renter og udbytter, som det havde oppebåret fra sit danske datterselskab. Der skulle hverken efter moder-/datterselskabsdirektivet henholdsvis rente-/royaltydirektivet eller efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, da hverken moderselskabet eller dette selskabs eget Y1-landske moderselskab kunne anses for retmæssig ejer af udbytterne og renterne i direktivernes og overenskomstens forstand, og da der forelå misbrug. Landsretten fandt således, at de Y1-landske selskaber var gennemstrømningsselskaber for renterne og udbytterne, der blev ført videre til bagvedliggende selskaber i skattelyene Y2-ø og Y3-ø.

Landsretten fandt, at der ikke var ført sikkert bevis for, at selskaberne på Y2-ø også var gennemstrømningsselskaber, og at den retmæssige ejer af renterne og udbytterne var en bagvedliggende trust eller investorer hjemmehørende i Y4-land. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y4-land kunne derfor ikke give grundlag for nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten af renterne og udbytterne.

Landsretten fandt heller ikke, at der var ført bevis for, at der var grundlag for at foretage en delvis nedsættelse af kildeskattekravet som følge af, at en af investorerne i selskabet på Y3-ø var hjemmehørende i Y5-land, hvormed Danmark også havde en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Landsskatteretten

<u>SKM2022.485.LSR</u>	Det fulgte af artikel 10, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 13. juli 1998 mellem Danmark og Malta, at udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i en anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat. Det fulgte af artikel 10, stk. 2, litra b, at sådant udbytte også kan beskattes i den kontraherende stat, hvor det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men når udbyttet udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i Malta, til en i Danmark hjemmehørende person, som er den retmæssige ejer deraf, må den maltesiske skat af udbyttets bruttobeløb ikke overstige den skat, der kan pålignes den fortjeneste, hvoraf udbyttet er udbetalt. Selskabet H2 Ltd. ansås for at være hjemmehørende i Danmark, da det ansås at have ledelsens sæde i Danmark. Da der således var tale om udbytte, der udbetaltes fra et selskab, der var hjemmehørende i Danmark, til en person, der var hjemmehørende i Danmark, havde Malta ikke beskatningsretten til udbyttet i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10. Skatterådets afgørelse blev stadfæstet.	Tidligere instans: <u>SKM2015.533.SR</u>
Skatterådet		
► SKM2024.4523.SR ◀	► Spørger ejede 48% af kapitalen i det danske selskab H1. Spørger ønskede at få bekræftet, at der ikke var begrænset skattepligt til Danmark af Spørgers andel af udbytte, der var udloddet fra H1. Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke var begrænset skattepligtig i Danmark af udbyttet, idet Spørger måtte anses for retmæssig ejer. Derfor skulle der ske frafald eller nedsættelse både efter moder/datterselskabsdirektivet og dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og der var således ikke begrænset skattepligt af udbyttet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Endvidere bekræftede Skatterådet, at omgængelsklausulen i ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse, idet den pågældende struktur ikke havde som hovedformål at opnå en skattefordel. ◀	

SKM2024.200.SR

Sagen omhandlede, at det amerikanske selskab M1 besluttede, at selskabets forretningsområde (navn udeladt) skulle spaltes ud af den eksisterende koncern som et selvstændigt børsnoteret selskab. Beslutningen blev offentliggjort i en fondsbørsmeddelelse i (dato udeladt).

For at gennemføre spaltningen blev alle aktierne i det svenske selskab (navn udeladt) udloddet op gennem M1 struktur, hvilket involverede, at der skete en udlodning fra det danske selskab D1 til det svenske moderselskab Spørger AB.

Spørgsmål 1 angik, om Spørger AB kunne modtage udbytter skattefrit fra D1. Endvidere var spørgsmålet om M1, ansås som retmæssige ejer af de aktier der blev udloddet fra D1, og om M1 tilsvarende kunne modtage udbytter skattefrit fra D1.

Skatterådet kom frem til, at Spørger AB ansås for rette indkomstmodtager af udbyttet, og kunne påberåbe sig, at M1 vil være retmæssig ejer og derfor var beskyttet efter den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst, såfremt M1 ejede aktierne i D1 direkte i stedet for indirekte.

Skatterådet bekræftede derfor under spørgsmål 1, at der ikke skete udbyttebeskatning, når aktierne i det danske selskab D1 blev udloddet til det svenske selskab Spørger AB, fordi M1 var retmæssig ejer af udbyttet, jf. SEL § 2, stk.1, litra c, og artikel 10, stk. 3, litra a, samt og artikel 22, stk. 2, litra c), i) i den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Spørgsmål 2 angik, om den generelle omgængelsesklausul i ligningslovens § 3 fandt anvendelse på den påtænkte udlodning.

Da det under spørgsmål 1 blev det vurderet, at udbytteudlodningen til Spørger AB ikke blev skattepligtige til Danmark, fordi M1 ansås for være retmæssige ejer af udbyttet, fandt Skatterådet, at den pågældende struktur ikke havde som hovedformål at opnå en skattefordel, som virkede mod formålet og hensigten med skatteretten.

Skatterådet bekræftede dermed, at LL § 3 ikke fandt anvendelse.

SKM2024.198.SR

Master LuxCo (Spørger), var et luxembourgsk selskab, som primært investerede i fast ejendom og ejendomsrelaterede værdipapirer.

Spørger havde gennem Lux HoldCo købt en ejendom i Danmark gennem selskabet DK PropCo ApS.

Spørger finansierede sine investeringer dels ved hjælp af egenkapital og dels ved hjælp af

	aktionærlån fra den overliggende fond. Det dansk selskab betalte renter til Spørger i Luxembourg. Som følge af et aktionærlån i Lux HoldCo påløb renterne til finansiering af købet af en ejendom. Spørger ønskede under spørgsmål 1 at få bekræftet, at Spørger ville anses for at være den reelle ejer af udbytte fra det danske ejendomsselskab, og derfor ikke skulle anses for at være skattepligtigt i Danmark i henhold til den danske SEL § 2, stk. 1, litra c). Skatterådet bekræftede dette. Spørger ønskede under spørgsmål 2 at få bekræftet, at det luxembourgske selskab Lux FinCo ville anses for at være den reelle ejer af modtagne/påløbne renter af kontrolleret gæld (aktionærlån), hvor låntager var det danske ejendomsselskab, og derfor ikke skulle anses for at være skattepligtigt i Danmark i henhold til den danske SEL § 2, stk. 1, litra d). Skatterådet bekræftede dette.	
<u>SKM2023.4.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at den danske lovgivning var EU-stridig, og at den danske udbyttebeskatning skulle frafaldes. Sagen vedrørte dansk kildeskat i relation til investering gennem et tysk investeringsfond, der ejede datterselskabsaktier i et dansk selskab. Den pågældende investeringsfond var begrænset skattepligtig af udbytte fra det danske datterselskab, og der kunne ikke ske en nedsættelse af udbytteskatten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller efter den interne regel i selskabsskatteloven, der ikke gælder for udbytte af datterselskabsaktier. En tilsvarende dansk investeringsfond ville imidlertid være helt skattefritaget af datterselskabsudbytter. Denne forskelsbehandling kunne ikke begrundes med tvingende almene hensyn, og der syntes ikke at foreligge omgåelse, hvorfor der kunne ske en nedsættelse af udbytteskatten til 0 med henvisning til bestemmelsen om etableringsfrihed i TEUF artikel 49. Derudover bekræftede Skatterådet, at der efter de interne danske regler heller ikke skulle ske en beskatning af renter.	
<u>SKM2022.551.SR</u>	Spørger, H4, var ejet af en fond i Luxembourg. Spørger investerede i ejendomme og ejede en række selskaber i Danmark. Spørger havde bl.a. opkøbt en ejendom gennem det danske selskab, H3. Spørger vil herefter modtage udbytte fra sin investeringer i Danmark. Spørger ønskede på den baggrund bekræftet, at spørger skulle anses for at være den reelle ejer af modtaget udbytte fra det helejede danske ejendomsselskab og derfor ikke skulle anses for at være skattepligtigt i Danmark i henhold til den danske SEL § 2, stk. 1, litra c). Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med spørgers ønske, at spørger var den reelle ejer af modtaget udbytte fra det danske ejendomsselskab. Skatterådet lagde i sin vurdering vægt på, at udbyttet ikke blev videreudloddet til den	

	bagvedliggende fond. Spørger ønskede endvidere bekræftet, at den luxembourgske fonds administrationsselskab, H6, ikke ville blive begrænset skattepligtig i henhold til SEL § 2, stk. 1, litra d, som følge af modtagne rentebetalinger, fra det danske selskab H1. Skatterådet bekræftede, at H6 ikke ville blive begrænset skattepligtig af rentebetalingerne. Skatterådet fandt at der ikke var tale om kontrolleret gæld, hvorfor SEL § 2, stk. 1, litra d, ikke fandt anvendelse.	
<u>SKM2022.471.SR</u>	C påtænkte at udlodde 800.000 euro til moderselskabet, B i X-land. 50.000 euro af udbyttet skulle anvendes til drift og nye investeringer i B. De resterende 750.000 euro forventedes at skulle udloddes til den personlige aktionær. Spørger ønskede derfor at vide, om B ville blive begrænset skattepligtig af udlodningen. Hvis Skatterådet svarede nej til dette, ønskede Spørger bekræftet, at B ikke blev skattepligtig til Danmark af den del af udbyttet, som ikke blev udloddet til den personlige aktionær. Skatterådet fandt, at B blev begrænset skattepligtig til Danmark af udlodningen. Skatterådet bekræftede, at B ikke var begrænset skattepligtig til Danmark af den del af udbyttet, som ikke blev udloddet til den personlige aktionær. Hvis Skatterådet svarede nej til det første spørgsmål, men ja til det andet spørgsmål, ønskede Spørger bekræftet, at den del af udbyttet, der blev videreudloddet til den personlige aktionær, var omfattet af art. 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og W-land, så udbytteskatten for denne del kunne nedsættes til skattesatsen her. Det bekræftede Skatterådet.	Påklaget til Landsskatter
<u>SKM2022.97.SR</u>	Sagen omhandlede en tysk alternativ investeringsfond (Spørger), der ejede 100 % af anparterne i et dansk ejendomsselskab (datterselskab). I spørgsmål 1 kunne Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke skulle anses som begrænset skattepligtig til Danmark i relation til udbytte udloddet fra det danske datterselskab. Skattepligten omfatter ikke udbytter af datterselskabsaktier, når beskatningen af udbytter skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, 5. pkt. Idet Spørger som udgangspunkt vurderedes at	

	være berettiget til nedsættelse af udbytteskatten efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 10, stk. 3, havde Spørger således en fordel (skattefritagelse) efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. I spørgsmål 2 kunne Skatterådet bekræfte, med henvisning til begrundelsen i spørgsmål 1, at Spørger ikke skulle anses som begrænset skattepligtig til Danmark i relation til renter af kontrolleret gæld, hvor låntageren var det danske datterselskab.	
<u>SKM2021.647.SR</u>	Ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz udgør udbytte fra et selskab i Spanien en tredjelandssindkomst. Bestemmelsen i artikel 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten vedrører imidlertid alene udbytte fra et selskab i et af de to lande, som har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Beskatningsretten til indkomst i form af udbytte fra et spansk selskab til Spørger som retmæssig ejer tilkom herefter Schweiz ifølge artikel 21 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.	

C.F.8.2.2.10.3.3 Beskatningsret for det land, som udlodderens overskud stammer fra

Hvis et udloddende selskab, der er hjemmehørende i et land, helt eller delvis har optjent sine indtægter og overskud i det andet land (kildelandet), må kildelandet som udgangspunkt hverken:

- beskatte udbyttebetalinger eller
- undergive selskabets ikke-udloddede overskud beskatning,

selv om udbyttebetalingerne eller det ikke-udloddede overskud helt eller delvis hidrører fra indkomst og overskud, der er optjent i kildelandet.

Kildelandet må dog beskatte udbyttet eller undergive selskabets ikke-udloddede overskud beskatning efter sine regler, hvis:

- udbyttedtageren er hjemmehørende i kildelandet, eller
- de aktier eller tilsvarende rettigheder, som giver ret til udbytte, kan henføres til et fast driftssted, som udbyttedtageren har i kildelandet.

Se modeloverenskomstens artikel 10, stk. 5.

Eksempel

En svensk bank B har nogle aktionærer, der er hjemmehørende i Danmark. B har et dansk fast driftssted, og en del af B's overskud hidrører fra virksomhed i det danske faste driftssted. Selv om B's overskud i et vist omfang hidrører fra virksomhed i Danmark, må Danmark ikke generelt beskatte udbytte fra B. Danmark kan dog beskatte de aktionærer i B, der er hjemmehørende i Danmark, af deres udbytte fra B. Danmark skal give nedslag ved beskatningen for betalt svensk udbytteskat efter de almindelige regler. Se modeloverenskomstens artikel 23.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst, kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om definitionen af et fast driftssted
- [C.F.8.2.2.23](#) (artikel 23) om lempelse.

C.F.8.2.2.11 Artikel 11: Renter

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 11 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af renter.

Afsnittet indeholder:

- Rente i modeloverenskomstens forstand ([C.F.8.2.2.11.1](#))
- Rentebetalinger omfattet af artikel 11 ([C.F.8.2.2.11.2](#))
- Beskatningsretten til renteindtægter ([C.F.8.2.2.11.3](#))

OECD's modeloverenskomst er ændret i 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.11.1 Rente i modeloverenskomstens forstand

Indhold

Dette afsnit handler om rente i modeloverenskomstens forstand.

Afsnittet indeholder:

- Renter ([C.F.8.2.2.11.1.1](#))
- Modtager af en rentebetaling ([C.F.8.2.2.11.1.2](#))
- Fastlæggelse af kildeland ([C.F.8.2.2.11.1.3](#))

C.F.8.2.2.11.1.1 Renter

Indhold

Dette afsnit handler om modeloverenskomstens rentebegreb.

Afsnittet indeholder:

- Renter omfattet af artikel 11
- Indbyrdes forbundne parter

Renter omfattet af artikel 11

Modeloverenskomsten beskriver renter som indkomst af gældsfordringer af enhver art. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 3. Det er uden betydning:

- om gældsfordringen er sikret ved pant i fast ejendom eller ej, og
- om gældsfordringen indeholder en ret til at tage del i skyldnerens fortjeneste.

Modeloverenskomstens artikel 11, stk. 3, og kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11 nævner udtrykkelig indkomst af:

- bankindeståender og lignende kontante indeståender
- pantebreve
- statsgældsbeviser
- obligationer
- forskrivninger (dansk oversættelse af debentures)
- agiobeløb, der knytter sig til statsgældsbeviser, obligationer og forskrivninger
- udbyttegivende gældsbreve (dansk oversættelse af participating bonds)
- konvertible obligationer, så længe de ikke er konverteret til aktier.

De to sidste er også omtalt nedenfor. Undtagelsesvist kan afkastet være udbytte i stedet for rente.

Bemærk

Opregningen i modeloverenskomstens artikel 11, stk. 3, er udtømmende. Der er ingen henvisning til de definitioner af begrebet renter, der bruges i de enkelte landes lovgivning.

Eksempler på betalinger, der ikke er renter

Modeloverenskomstens artikel 11, stk. 3, og kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11 indeholder nogle eksempler på betalinger, som ikke er renter. Det er:

- Straftillæg ved for sen betaling. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 3, 2. punkt. I Danmark er det fx morarenter.
- Afkast af udbyttegivende gældsbreve og konvertible obligationer, hvis lånet reelt tager del i risikoen ved driften af låntagerens virksomhed (dvs. ansvarlig lånekapital). Dette afkast er i stedet udbytte omfattet af modeloverenskomstens artikel 10. Se punkt 19 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.
- Fortjeneste eller tab ved at fordringshaveren sælger eller på anden måde afstår en gældsfordring. Fortjeneste (fx kursgevinst) kan i stedet, afhængig af hvem fordringshaveren er, og hvad det er for en fordring, være omfattet af modeloverenskomstens artikel 7 (fortjeneste ved erhvervsvirksomhed), modeloverenskomstens artikel 13 (kapitalgevinster) eller modeloverenskomstens artikel 21 (anden indkomst).

Se også

- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.10.1.1](#) (artikel 10) om definitionen af udbytte
- [C.F.8.2.2.13](#) (artikel 13) om kapitalgevinster
- [C.F.8.2.2.21](#) (artikel 21) om andre indkomster

Indbyrdes forbundne parter

Når fordringshaver og skyldner er indbyrdes forbundne, kan der være aftalt en rente, som er højere end den, som to uafhængige parter ville have aftalt.

Det er kun den del af betalingen, der svarer til, hvad to uafhængige parter ville have aftalt, som er omfattet af modeloverenskomstens artikel 11. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 6.

Bemærk

Denne regel er et udslag af det "armslængdeprincip", som bruges i transfer pricing sager, når to forbundne foretagender handler indbyrdes. Se afsnit [C.F.8.2.2.9.1](#) (artikel 9) om transfer pricing.

Det er dog ikke kun foretagender, der kan være forbundet med hinanden. Reglen omfatter bl.a. også gældsfordringer i familieforhold, fx mellem ægtefæller indbyrdes eller mellem forældre og børn. Justeringen foregår på samme måder som i transfer pricing sager. Se punkt 34 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

C.F.8.2.2.11.1.2 Modtager af en rentebetaling

Begrebet retmæssig ejer

Det er altid den retmæssige ejer og ikke den, der umiddelbart optræder som modtager, som anses for modtager af rentebetalinger i modeloverenskomstens forstand. Se punkt 9 og 10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Begrebet retmæssig ejer er den almindeligt anvendte oversættelse af det engelske udtryk *beneficial owner*.

Bemærk

Der kan ikke uden videre sættes lighedstegn mellem indholdet af begrebet retmæssig ejer og det danske retsbegreb *rette indkomstmodtager*. Se [SKM2011.57.LSR](#).

Mellemmænd

Modeloverenskomsten nævner eksempler på mellemmænd, som modtager rentebetalinger, men som ikke er retmæssig ejer, og dermed ikke er modtager i modeloverenskomstens forstand. Det er fx:

- En agent
- En nominee, dvs. en navngivet repræsentant for den retmæssige ejer
- Et conduit company
- En fiduciary, dvs. en person, som formelt ejer et aktiv (her den fordring, som der betales renter af), men hvor afkastet reelt tilkommer en beneficiary (berettiget)

Eksempel

Landsskatteretten anså et dansk selskab for at have pligt til at indeholde kildeskat på rentebetalinger til et svensk moderselskab, da dette selskab ikke kunne anses for retmæssig ejer af renterne. Renterne blev betalt videre (som koncernbidrag) til et andet svensk selskab og derfra videre til et selskab på Jersey. Se [SKM2011.57.LSR](#). Afgørelsen skal sammenholdes med [SKM2011.59.LSR](#) vedrørende hæftelsen for kildeskatterne.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		

<u>SKM2024.35.ØLR</u>	Et Y1-landsk moderselskab var i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra d, skattepligtigt af renter, som selskabet havde oppebåret i 2005-2007 på et lån ydet til dets Y2-landske datterselskab. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi moderselskabet og dette selskabs eget Y1-landske moderselskab var gennemstrømningsselskaber, der ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomstens forstand. Landsretten fandt, at det ikke var godtgjort, at det selskab på Y1-territorium, der havde modtaget renterne via de Y1-landske gennemstrømningsselskaber, også var en gennemstrømningsenhed, og at renternes retmæssige ejer derfor var den omhandlede koncerns ultimative moderselskab i Y2-land. Det Y1-landske selskab var ansvarlig for den manglende indeholdelse af renteskat i medfør af KSL 69, stk. 1.	
<u>SKM2022.416.VLR</u>	Moderselskaber, der var hjemmehørende i henholdsvis Sverige og Luxembourg, var i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra d), skattepligtige af renter, som moderselskaberne havde oppebåret på lån ydet til deres danske datterselskaber. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst henholdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, da der forelå misbrug, og da moderselskaberne ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomsternes forstand. Datterselskabernes indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpelse, blev afvist. Datterselskaberne var ansvarlige for den manglende indeholdelse af renteskat i medfør af KSL § 69, stk. 1. Datterselskabet i sag BS-30/2012-VLR fik ikke medhold i sine subsidiære påstande om delvis nedsættelse af kildeskattekravet og hjemvisning til fornyet behandling ved Skattestyrelsen, som selskabet støttede på et anbringende om, at de bagvedliggende investorer i kapitalfondene på Y2-by, som ejede det luxembourgske moderselskab, skulle anses for de retmæssige ejere af de omhandlede renter.	Har været indbragt for Højesteret, men anken blev hævet. Tidligere instans: <u>SKM2011.57.LSR</u> og <u>SKM2011.59.LSR</u>
Landsskatteretskendelser		
<u>SKM2010.729.LSR</u>	Et selskab blev ikke anset for indeholdelsespligtigt af renteskat vedrørende renter betalt til sit moderselskab i Luxembourg, idet renterne ikke blev viderekanaliseret til de bagvedliggende investorer. Landsskatteretten fandt på den baggrund at det rentemodtagende selskab i	

C.F.8.2.2.11.1.3 Fastlæggelse af kildeland

Beskatningsretten til en renteindtægt kan være fordelt mellem det land, som renten stammer fra (kildelandet), og det land, hvor fordringshaveren er hjemmehørende (bopælslandet). Se afsnit [C.F.8.2.2.11.3](#) om beskatningsretten. Modeloverenskomsten indeholder derfor regler om, hvor en rente skal anses for at være opstået. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 5.

En rente anses for at være opstået i det land, hvor skyldneren er hjemmehørende. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 5, 1. punkt.

Hvis:

- skyldneren har et fast driftssted i et af de lande, der er parter i DBO'en, og
- den gældsfordring, som rentebetalingen vedrører, skal henføres til det faste driftssted, og
- udgiften til rentebetalingen afholdes af det faste driftssted,

anses renten dog i stedet for at være opstået i det land, hvor det faste driftssted findes. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 5, 2. punkt. Den sidste betingelse er nærmere omtalt i punkt 27 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Disse betingelser gælder også, hvis foretagendet ikke selv har skattemæssigt hjemsted i et af de lande, der er parter i DBO'en. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 5, 2. punkt.

Bemærk

Nogle danske DBO'er mangler dette stykke. Det er DBO'er, der ikke fordeler beskatningsretten til renteindkomst, men tildeler fordringshaverens bopælsland beskatningsretten alene. Se oversigten i afsnit [C.F.8.2.2.11.3.2](#).

I DBO'er, der giver bopælslandet beskatningsretten alene, er der ikke noget behov for regler om, hvor renteindkomsten stammer fra. Modeloverenskomsten lægger derfor op til, at stk. 5 ikke skal medtages i disse DBO'er. Se punkt 31 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om begreberne kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om begrebet fast driftssted.

C.F.8.2.2.11.2 Rentebetalinger omfattet af artikel 11

Modeloverenskomstens artikel 11 handler kun om renter, som opstår i det ene land, og som betales til nogen, der er hjemmehørende i det andet land. Se punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Modeloverenskomstens artikel 11 kan derfor ikke bruges på:

- Renter, som opstår i et af landene (land A), og som betales til nogen, der er hjemmehørende i det land, hvor renten hidrører fra (land A), men som har et fast driftssted i det andet land (land B), og hvor renteindtægten kan henføres til det faste driftssted. Sådanne renter er i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 21 om andre indkomster. Se punkt 4-6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 21.

- Renter, som opstår i et af landene (land A), og som betales til nogen, der er hjemmehørende i det andet land (land B), men som har et fast driftssted i det land, som renten hidrører fra (land A), og hvor renteindtægten skal henføres til det faste driftssted. Sådanne renter er i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, og punkt 24-25.2. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.
- Renter, som betales fra det ene land (land A) til nogen, der er hjemmehørende i det andet land (land B), men som vedrører en gældsfordring, der skal henføres til et fast driftssted, som den, der betaler renten, har i et tredjeland (land C). Denne situation er ikke dækket af modeloverenskomsten. Se punkt 28-30 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Se også

- [C.F.8.2.2.11.1.3](#) om hvor en rente anses for at være opstået
- [C.F.8.2.2.7.3](#) (artikel 7) om hvornår modeloverenskomstens artikel 7 (fortjeneste ved erhvervsvirksomhed) anvendes
- [C.F.8.2.2.21](#) (artikel 21) om andre indkomster.

C.F.8.2.2.11.3 Beskatningsretten til renteindtægter

Indhold

Dette afsnit handler om, hvilket land der har beskatningsretten til renteindtægter.

Afsnittet indeholder:

- Beskatningsret for det land, hvor modtageren af rentebetalingen er hjemmehørende (bopælslandet) ([C.F.8.2.2.11.3.1](#))
- Beskatningsret for det land, hvor renten er opstået (kildelandet) ([C.F.8.2.2.11.3.2](#))

C.F.8.2.2.11.3.1 Beskatningsret for det land, hvor modtageren af rentebetalingen er hjemmehørende (bopælslandet)

Det land, hvor modtageren af en rentebetaling har skattemæssigt hjemsted (bopælslandet), kan beskatte renten. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 1.

Bemærk

Ca. 1/3 af de danske DBO'er indeholder en alternativ regel i artikel 11. Den går ud på, at kun det land, hvor modtageren af en rentebetaling har skattemæssigt hjemsted (bopælslandet), kan beskatte renten. Se punkt 7 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Denne formulering af artikel 11 bruges, når landene er enige om, at kildelandet ikke skal kunne beskatte rentebetalinger.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om begreberne kilde- og bopælsland og hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet skattemæssigt hjemsted
- [C.F.8.2.2.11.1.2](#) om hvem der anses for modtager af en rentebetaling (retmæssig ejer)

C.F.8.2.2.11.3.2 Beskatningsret for det land, hvor renten er opstået (kildelandet)

Indhold

Dette afsnit handler om beskatningsret for det land, hvor renten er opstået.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel
- Automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i udlandet
- Specifikke undtagelser
- Oversigt over kildelandets beskatning af renter ifølge danske DBO'er
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Hovedregel

Det land, hvor en rente er opstået (kildelandet), kan beskatte rentebetalingen. Skatten kan dog ikke overstige 10 pct. af rentebetalings bruttobeløb, hvis den retmæssige ejer af renten er hjemmehørende i det andet land. Se modeloverenskomstens artikel 11, stk. 2.

Bemærk

Satsen på 10 pct. er modeloverenskomstens udgangspunkt. Nogle danske DBO'er indeholder andre procentsatser.

De danske regler om begrænset skattepligt indeholder ikke generel hjemmel til, at Danmark kan beskatte rentebetalinger fra Danmark til en fordringshaver i udlandet. Dog er der hjemmel til at beskatte renter af kontrolleret gæld. Se [SEL § 2](#), stk. 1, litra d, og afsnit [C.D.8.10.6](#) om begrænset skattepligt af renter for selskaber.

Hvis modeloverenskomstens artikel 11, stk. 2, er udeladt, kan kildelandet beskatte renter efter dets interne nationale regler uden begrænsninger, hvis artikel 11, stk. 1, følger modeloverenskomsten.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.3.1](#) om begrænset skattepligt
- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.11.1.3](#) om hvad det vil sige at en rente er opstået i et land

Automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i udlandet

Siden 2017 har Danmark hvert år automatisk modtaget oplysninger om finansielle konti i udlandet, som ejes eller kontrolleres af danske skattepligtige. Udvekslingen omfatter bl.a. oplysninger om renter, udbytter og visse andre former for indkomst.

Der modtages oplysninger fra lidt over 100 lande og jurisdiktioner, herunder alle EU-lande.

Se også

- [C.F.8.1.2.3.3](#) om automatisk udveksling af finansielle kontooplysninger
- [C.F.8.1.2.4](#) om bistandsdirektivet
- [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger

Specifikke undtagelser

De DBO'er, der tildeler kildelandet en ret til at beskatte rentebetalinger med en vis procent, indeholder ofte en eller flere undtagelser. De går ud på, at kildelandet enten:

- ikke kan beskatte en rentebetaling, eller
- kan beskatte rentebetalinger med en lavere procentsats end den, der gælder efter hovedreglen i den pågældende DBO.

Undtagelserne kan enten være begrundet i særlige forhold hos den retmæssige ejer af rentebetalingen eller i særlige forhold hos skyldneren.

Undtagelserne kan være meget specifikke eller mere generelt formulerede. Nedenfor gives nogle eksempler på de mest almindelige undtagelser.

Stater og statslige institutioner som fordringshaver

Nogle danske DBO'er indeholder en bestemmelse, som friholder den anden stat, dens centralbank, andre offentlige myndigheder og offentlige institutioner, som kontrolleres af regeringen i den anden stat, fra beskatning i kildelandet. Se punkt 7.4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Mange lande afstår i deres eget retssystem fra at beskatte renter, som et selskab i landet betaler direkte til staten i det andet land eller til statslige institutioner i det andet land som fx landets nationalbank. Danmark og mange andre lande gør det, fordi den fremmede stat anses for omfattet af det immunitetsprincip, der knytter sig til fremmede stater. Se punkt 6.38 og 6.39 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 1. Se også TfS 1994, 236 DEP og afsnit [C.F.8.2.2.1.4](#) om, i hvilken udstrækning stater og andre offentlige myndigheder og institutioner er omfattet af modeloverenskomsten.

En række lande kan dog kun afstå fra at beskatte rentebetalinger til andre stater mv., hvis der er en særlig hjemmel til det i DBO'en.

Stater og statslige institutioner som skyldner

Nogle danske DBO'er indeholder en bestemmelse om, at landene afstår fra at beskatte betalinger fra staterne og andre offentlige myndigheder og institutioner, fx landenes centralbanker, til modtagere i det andet land. Se punkt 7.5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11. Se også TfS 1994, 236 DEP og afsnit [C.F.8.2.2.1.4](#) om i hvilken udstrækning stater og andre offentlige myndigheder og institutioner er omfattet af modeloverenskomsten.

Denne undtagelse omfatter fx renter af statsobligationer og statsgældsbeviser. Baggrunden er, at et skattetræk i det land, der har udstedt statsobligationen eller statsgældsbeviset, kan blive overvæltet på staten selv, fordi fordringshaveren kræver forhøjet rentestats for at opnå kompensation for skattetrækket.

Eksportfinansieringsprogrammer

Nogle danske DBO'er indeholder en bestemmelse, hvor landene afstår fra at beskatte rentebetalinger, der er led i eksportfinansieringsprogrammer og lignende. Se punkt 7.6. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Betalinger til finansielle institutioner

Enkelte danske DBO'er indeholder en bestemmelse, hvor landene afstår fra at beskatte rentebetalinger, der tilfalder finansielle institutioner, fx banker. Se punkt 7.7 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Renter af kreditsalg

Nogle danske DBO'er indeholder en bestemmelse, hvor landene afstår fra at beskatte renter af kommercielt kreditsalg af fx udstyr, varer til videresalg eller tjenesteydelser. Se punkt 7.8. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Betalinger til pensionskasser og lignende

Mange danske DBO'er indeholder en bestemmelse, hvor landene afstår fra at beskatte rentebetalinger, der tilfalder pensionskasser og lignende enheder i det andet land. Se punkt 7.10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 11.

Baggrunden er, at mange lande i deres egen skattelovgivning undtager pensionskasser og lignende fra beskatning af renter. De kan have et ønske om, at renter, som deres pensionskasser og lignende modtager fra andre lande, heller ikke skal beskattes.

Formålet med at medtage en særbestemmelse om pensionskasser i de danske DBO'er er at undgå, at der opstår tvivl om danske pensionskassers ret til at søge betalt udenlandsk skat af rentebetalinger tilbagebetalt.

Bemærk

Om dansk beskatning af pensionsafkast se afsnit [C.G.3.3.4](#) om skat betalt til fremmed stat, Grønland eller Færøerne.

Oversigt over kildelandets beskatning af renter i danske DBO'er

Nedenfor findes en oversigt over procentsatser for kildelandets beskatning af renter i de danske DBO'er.

Hvis der under kolonnen "Kildeland" er anført 0, er det kun bopælslandet, som har beskatningsretten til renter.

Oversigten indeholder de mest almindelige undtagelser, hvor kildelandet ikke kan beskatte renter eller kun kan beskatte renter med en lavere procentsats end den, der gælder efter hovedreglen i den pågældende DBO. Undtagelserne er markeret med "X" i skemaet. Der henvises til de enkelte landes DBO'er for det nærmere indhold af undtagelserne. Se afsnit [C.F.9.2](#) om de danske DBO'er og internationale aftaler.

Bemærk

Hvis de enkelte DBO'er indeholder bestemmelser om f.eks. subsidiær beskatningsret, anti-misbrug eller LOB ("limitation of benefits"), vil det kunne påvirke beskatningen af renteindtægter. Der henvises til de enkelte DBO'er. Se afsnit [C.F.9.2](#) om de danske DBO'er og internationale aftaler.

Land	Kildeland (Angivet i pct.)	Stat, offentlige institutioner m.fl. (Afvigelser angivet med kryds)	Eksport-finansierings- programmer og lignende (Afvigelser angivet med kryds)	Finansielle institutioner (Afvigelser angivet med kryds)
Algeriet	8	X	X	X
Argentina	12	X	X	X
Armenien	10	X		X
Aserbajdsjan	8	X		
Australien	10			
Bangladesh	10	X		X
Belarus	0			
Belgien	10	X		X
Brasilien	15	X		X

	Bulgarien	0			
	Canada	10	X	X	
	Chile	10			X
	Cypern	0			
	Egypten	15			
	Estland	10	X	X	X
	Filippinerne	10	X		X
	Finland (Norden)	0			
	Frankrig	0			
	Færøerne (Norden)	0			
	Georgien	0			
	Ghana	8	X		X
	Grækenland	8			
	Grønland	0			
	Indien	15	X		X
	Indonesien	10	X	X	X
	Irland	0			
	Island (Norden)	0			
	Israel	5	X	X	X
	Italien	10	X		X
	Jamaica	12,5	X	X	X
	Japan	10			
	Jugoslavien	0			
	Kenya	20	X		
	Kina	10	X	X	
	Korea (Sydkorea)	15	X		
	Kroatien	5			
	Kuwait	0			
	Letland	10	X	X	X
	Litauen	10	X	X	X
	Luxembourg	0			
	Makedonien	0			
	Malaysia	Ubegræns et			
	Malta	0			
	Marokko	10	X		
	Mexico	15	X	X	X
	Montenegro (Jugoslavien)	0			
	Nederlandene	0			
	New Zealand	10			
	Nordirland (Storbritannien)	0			
	Norge (Norden)	0			
	Norden	0			
	Pakistan	15	X		
	Polen	5	X		X
	Portugal	10	X		X
	Rumænien	10	X		
	Schweiz	0			
	Serbien	10	X		X
	Singapore	10	X		

Slovakiet (Tjekkioslovakiet)	0			
Slovenien	5			
Sri Lanka	10	X		X
Storbritannien	0			
Sverige (Norden)	0			
Sydafrika	0			
Taipei/Taiwan	10	X		X
Tanzania	12,5			
Thailand	15	X		X
Tjekkiet	0			
Tunesien	12	X		
Tyrkiet	15	X		
Tyskland	0			
Uganda	10	X		
Ukraine	10	X		
Ungarn	0			
USA	15			
Venezuela	5	X		X
Vietnam	10	X		
Zambia	10	X		X
Østrig	0			

Tilbagebetaling af dansk kildeskat

I tilfælde med begrænset skattepligt har Danmark kun intern hjemmel til at beskatte renter af kontrolleret gæld. Se [SEL § 2](#), stk. 1, litra d og [SKM2011.736.ØLR](#).

Tilbagebetaling af udenlandsk kildeskat

Anmodningen skal indgives til skattemyndighederne i det pågældende land. Oplysninger om tilbagebetaling, herunder hvilke blanketter, som eventuelt skal anvendes, må søges ved henvendelse til myndighederne i det pågældende land eller eventuelt det pågældende lands ambassade i Danmark.

Bemærk

Danske skattemyndigheder skal på begæring attestere, at pensionskasser og investeringsforeninger er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, uanset at de er skattefritaget efter [SEL § 3](#). Se TfS 2000, 394.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
► SKM2024.530.HR ◀	► Sagen angik, om et dansk selskab havde pligt til at indeholde skat af renter, som i 2005-2007 var betalt eller tilskrevet vedrørende to gældsbreve udstedt til selskabets (red.nationalitet.nr.1.fjernet) moderselskab. Som Landsretten fandt Højesteret efter en konkret vurdering, at det (red.nationalitet.nr.1.fjernet) moderselskab i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d,	► Tidligere instans: SKM2024.192.ØLR ◀

var skattepligtig af renter, som selskabet havde oppebåret på et lån ydet til dets danske datterselskab. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi moderselskabet og dette selskabs eget (red.nationalitet.nr.1.fjernet) moderselskab var gennemstrømningsselskaber, der ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomstens forstand.

Med hensyn til det danske selskabs påberåbelse af den dansk- (red.nationalitet.nr.2.fjernet) dobbeltbeskatningsoverenskomst udtalte Højesteret, at den betaling, som koncernens ultimative moderselskab i Y1-land modtog fra sit datterselskab i (red.øgruppe.nr.1.fjernet), ikke var betaling af rente, men måtte anses for betaling af udbytte i kraft af ejerforholdet. På den baggrund fandt Højesteret, at det (red.nationalitet.nr.2.fjernet) selskab ikke kunne anses for at være den retmæssige ejer af renter som anført i artikel 11 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land. Allerede af den grund skulle beskatningen af renterne i Danmark ikke frafaldes efter den dansk- (red.nationalitet.nr.2.fjernet) dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Højesteret stadfæstede herefter landsrettens dom.

Højesteret fandt endvidere, at der ikke var grundlag for at stille præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen. ◀

[SKM2023.398.HR](#)

Moderselskaber, der var hjemmehørende i henholdsvis Sverige og Luxembourg, var i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra d, skattepligtige af renter, som moderselskaberne havde oppebåret på lån ydet til deres danske datterselskaber. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst henholdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi moderselskaberne var gennemstrømningsselskaber, der ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomsternes forstand, og fordi der forelå misbrug. Højesteret anførte, at det var uden betydning for vurderingen af spørgsmålet om retmæssig ejer, om renterne blev betalt effektivt eller blev tilskrevet lånets hovedstol.

I den ene sag (116/2021) fandt Højesteret, at det ikke var godtgjort, at renternes retmæssige ejer

Tidligere instans:

[SKM2023.234.ØLR](#)

	var det bagvedliggende SICAR-selskab i Luxembourg, som renterne i hvert fald var gennemstrømmet til, eller aktionærene og investorerne i dette selskab. Højesteret fandt, at det heller ikke var godtgjort, at betingelserne for bortfald af skattepligten af renterne i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra d, sidste punktum, var opfyldt. I den anden sag (117/2021) fandt Højesteret, at det ikke var godtgjort, at investorerne i de kapitalfonde, der stod bag gennemstrømningsselskaberne i Luxembourg, var renternes retmæssige ejere. Højesteret afviste endvidere en indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpeelse. I begge sager fandt Højesteret, at de danske datterselskaber var ansvarlige for den manglende indeholdelse af renteskat i medfør af KSL § 69, stk. 1.	
Landsretsdomme <u>SKM2024.35.ØLR</u>		
	Et Y1-landsk moderselskab var i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra d, skattepligtig af renter, som selskabet havde oppebåret i 2005-2007 på et lån ydet til dets Y2-landske datterselskab. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi moderselskabet og dette selskabs eget Y1-landske moderselskab var gennemstrømningsselskaber, der ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomstens forstand. Landsretten fandt, at det ikke var godtgjort, at det selskab på Y1-territorium, der havde modtaget renterne via de Y1-landske gennemstrømningsselskaber, også var en gennemstrømningsenhed, og at renternes retmæssige ejer derfor var den omhandlede concerns ultimative moderselskab i Y2-land. Det Y2-landske selskab var ansvarlig for den manglende indeholdelse af renteskat i medfør af KSL 69, stk. 1.	
	<u>SKM2023.404.ØLR</u>	Et moderselskab hjemmehørende i Y1-land var skattepligtig af renter og udbytter, som det havde oppebåret fra sit danske datterselskab. Der skulle hverken efter moder-/datterselskabsdirektivet henholdsvis rente-/royaltydirektivet eller efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, da hverken moderselskabet eller dette selskabs eget Y1-landske moderselskab kunne anses for retmæssig ejer af udbytterne og renterne i direktivernes og overenskomstens forstand, og da der forelå misbrug. Landsretten fandt således, at de Y1-

	landske selskaber var gennemstrømningsselskaber for renterne og udbytte, der blev ført videre til bagvedliggende selskaber i skattelyene Y2-ø og Y3-ø. Landsretten fandt, at der ikke var ført sikkert bevis for, at selskaberne på Y2-ø også var gennemstrømningsselskaber, og at den retmæssige ejer af renterne og udbytte var en bagvedliggende trust eller investorer hjemmehørende i Y4-land. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y4-land kunne derfor ikke give grundlag for nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten af renterne og udbytte. Landsretten fandt heller ikke, at der var ført bevis for, at der var grundlag for at foretage en delvis nedsættelse af kildeskattekravet som følge af, at en af investorerne i selskabet på Y3-ø var hjemmehørende i Y5-land, hvormed Danmark også havde en dobbeltbeskatningsoverenskomst.	
<u>SKM2011.736.ØLR</u>	Et selskab blev anset for indeholdelsespligtig af renteskat vedrørende godskrevne renter til et selskab på Isle of Man. Østre Landsret lagde ved afgørelsen til grund, at der var tale om kontrolleret gæld, og tillagde det samtidig betydning, at selskabet ikke havde efterkommet Skatteministeriets opfordring til at belyse ejerforholdet til selskabet på Isle of Man.	Dommen afløser den tidligere Landsskatteretsafgørelse, offentliggjort som <u>SKM2009.667.LSR</u>, og sags senere behandling i Byretten, offentliggjort som <u>SKM2011.188.BR</u>.
Skatterådet		
<u>SKM2024.198.SR</u>	Master LuxCo (Spørger), var et luxembourgsk selskab, som primært investerede i fast ejendom og ejendomsrelaterede værdipapirer. Spørger havde gennem Lux HoldCo købt en ejendom i Danmark gennem selskabet DK PropCo ApS. Spørger finansierede sine investeringer dels ved hjælp af egenkapital og dels ved hjælp af aktionærlån fra den overliggende fond. Det danske selskab betalte renter til Spørger i Luxembourg. Som følge af et aktionærlån i Lux HoldCo påløb renterne til finansiering af købet af en ejendom. Spørger ønskede under spørgsmål 1 at få bekræftet, at Spørger ville anses for at være den reelle ejer af udbytte fra det danske ejendomsselskab, og derfor ikke skulle anses for at være skattepligtigt i Danmark i henhold til den danske SEL § 2, stk. 1, litra c). Skatterådet bekræftede dette. Spørger ønskede under spørgsmål 2 at få bekræftet, at det luxembourgiske selskab Lux FinCo ville anses for at være den reelle ejer af modtagne/påløbne renter af kontrolleret gæld	

	(aktionærlån), hvor låntager var det danske ejendomsselskab, og derfor ikke skulle anses for at være skattepligtigt i Danmark i henhold til den danske SEL § 2, stk. 1, litra d). Skatterådet bekræftede dette.	
<u>SKM2022.97.SR</u>	Sagen omhandlede en tysk alternativ investeringsfond (Spørger), der ejede 100% af anparterne i et dansk ejendomsselskab (datterselskab). I spørgsmål 1 kunne Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke skulle anses som begrænset skattepligtig til Danmark i relation til udbytte udloddet fra det danske datterselskab. Skatterådet fandt, at Spørger var omfattet af fordelingsbestemmelserne i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst om beskatning af indkomst og formue, og at Spørger med stor sandsynlighed ville blive anset for at være retmæssig ejer af udbyttet. Skatterådet understregede, at spørgsmålet om retmæssig ejer udgør en transaktionsbestemt vurdering, der altid skal foretages for hver enkelt udbytteudlodning. Omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3 fandt efter en samlet konkret vurdering ikke anvendelse på udbytteudlodninger fra det danske datterselskab til Spørger, idet formålet med ejerstrukturen blev vurderet til at være konkret forretningsmæssigt begrundet. I spørgsmål 2 kunne Skatterådet bekræfte, med henvisning til begrundelsen i spørgsmål 1, at Spørger ikke skulle anses som begrænset skattepligtig til Danmark i relation til renter af kontrolleret gæld, hvor låntageren var det danske datterselskab. Der henvises endvidere til artikel 11, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.	

C.F.8.2.2.12 Artikel 12: Royalties

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 12 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af royalties.

Afsnittet indeholder:

- Royalties i modeloverenskomstens forstand ([C.F.8.2.2.12.1](#))
- Royaltybetalinger omfattet af artikel 12 ([C.F.8.2.2.12.2](#))
- Beskatningsretten til royalties ([C.F.8.2.2.12.3](#))

Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.12.1 Royalties i modeloverenskomstens forstand

Indhold

Dette afsnit handler om, hvad der forstås ved begreberne "royalty" og "modtager" i artikel 12.

Afsnittet indeholder:

- Modeloverenskomstens royaltybegreb ([C.F.8.2.2.12.1.1](#))
- Modtager af royalties ([C.F.8.2.2.12.1.2](#))

OECD's modeloverenskomst er ændret i 2017. Relevante kommentarer er kun delvist indarbejdet i denne opdatering. Se link til 2017 OECD [her](#).

C.F.8.2.2.12.1.1 Modeloverenskomstens royaltybegreb

Indhold

Dette afsnit handler om, hvad der anses for royalties i artikel 12.

Afsnittet indeholder:

- Royalties efter modeloverenskomsten
- Eksempler på betalinger, der er royalties
- Eksempler på betalinger, der ikke er royalties
- Eksempler på afgrænsning

Royalties efter modeloverenskomsten

Modeloverenskomsten beskriver royalties som betalinger af enhver art:

- der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende
 - enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, eller
 - ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode,
- eller der modtages for oplysninger om industriel, kommerciel eller videnskabelig erfaring

Se modeloverenskomstens artikel 12, stk. 2.

I alle tilfælde er der tale om, at ejeren af en rettighed:

- tillader en anden at bruge rettigheden, og
- modtager betaling for det

Royalties er altså en særlig form for lejebetaling og ikke en betaling for overdragelse af ejendomsretten. Se punkt 1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Begrebet betaling skal fortolkes bredt. Betalingen kan også bestå i andet end kontant vederlag. Se punkt 8.3. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Afvielser fra modeloverenskomsten

Royaltybestemmelsen i de danske DBO'er er forskelligt udformet. Det kan bl.a. skyldes, at:

- modeloverenskomstens royaltybegreb indtil 1977 også indeholdt betalinger for anvendelsen af, eller retten til at anvende, industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr
- FN's modeloverenskomst stadig indeholder disse betalinger

Nogle danske DBO'er medtager dette.

I DBO'er, der ikke har disse betalinger med under royaltybegrebet, er de i stedet omfattet af artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. Se punkt 9 i kommentaren til modeloverenskomsten artikel 12.

Indkomst ved containerleasing kan dog være omfattet af artikel 8 om skibs- og luftfartsvirksomhed i stedet. Se afsnit [C.F.8.2.2.8.1](#) om afgrænsningen mellem artikel 7 og artikel 8.

Bemærk

Danmark har som kildeland kun intern hjemmel til at beskatte de royalties, der fremgår af [KSL § 65 C](#), stk. 4. Se også [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 8 og [SEL § 2](#), stk. 1, litra g.

Se også

- [C.F.3.1.9](#) om begrænset skattepligt af royalties for fysiske personer
- [C.D.8.10.9](#) om begrænset skattepligt af royalties for selskaber
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.8](#) (artikel 8) om skibs- og luftfart

Eksempler på betalinger, der er royalties

Ud over selve teksten i modeloverenskomstens artikel 12 indeholder kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12 nogle eksempler på betalinger, der er royalties.

Det kan være:

- En aftale om retten til at anvende en rettighed kan indeholde en aftale om, at den, der ejer rettigheden, afstår fra at give andre adgang til at bruge rettigheden (eksklusiv- eller eneretsaftaler). Betaling herfor er royalties. Se punkt 8.5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.
- Betalinger for leje af film til forevisning i biografer eller på tv er royalties, medmindre parterne i en DBO konkret aftaler, at de skal være omfattet af artikel 7 i stedet. Se punkt 10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Eksempler på betalinger, der ikke er royalties

Kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12 indeholder en række eksempler på royalties, der ikke er omfattet af artikel 12.

Aftaler om overdragelse af hele ejendomsretten

Vederlag i aftaler, der går ud på at overdrage hele ejendomsretten - og ikke kun en brugsret - til den rettighed det handler om, er ikke royalties. Det hænger sammen med, at royalties er en slags lejebetaling. Se punkt 1 og 8.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Aftaler om udvikling af nyt design, fremstillingsmetode, mønster osv.

Aftaler, der handler om, at der skal skabes eller udvikles nyt design, fremstillingsmetode, mønster osv., kan ikke indeholde royaltybetalinger. Da royalties er en slags lejebetaling, forudsætter det, at rettigheden allerede findes. Se punkt 1 og 10.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Et sådant vederlag kan i stedet være omfattet af modeloverenskomstens artikel 7 (fortjeneste ved erhvervsvirksomhed) eller modeloverenskomstens artikel 13 (kapitalgevinster).

Aftaler om telekommunikation

Inden for telekommunikationsbranchen findes en række typer af aftaler om udnyttelse af kommunikationssatellitter, radiofrekvenser og lignende. Betalinger herfor falder ikke ind under royalties. Der er ganske vist tale om leje, men de ydelser der stilles til rådighed, falder ikke ind under de rettigheder, der er med i modeloverenskomstens artikel 12. Se punkt 9.1.-9.3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Aftaler om distribution af et produkt eller en tjenesteydelse

En aftale om eneret til at distribuere et produkt eller en tjenesteydelse er ikke en aftale om udnyttelse af et varemærke eller lignende. En betaling for dette er derfor ikke royalties. Se punkt 10.1. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Betalingen indgår i stedet i indkomst ved erhvervsvirksomhed, og er altså omfattet af modeloverenskomstens artikel 7.

Betalinger for retten til at udnytte forekomster af mineraler, olie- og gaskilder og lignende

Betalinger, der vedrører retten til at udnytte forekomster af mineraler, olie- og gaskilder og lignende, er omfattet af modeloverenskomstens artikel 6 (indkomst af fast ejendom) og ikke af modeloverenskomstens artikel 12. Se punkt 19 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Eksempler på afgrænsning

En række eksempler i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12 viser, hvordan royalties afgrænses i forhold til andre betalinger. Der er også vejledning om, hvordan man håndterer "blandede" betalinger, dvs. betalinger, der delvis er royalties. Se punkt 8.5.-18 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Aftaler om levering af know-how

Aftaler om levering af know-how kan være vanskelige at skelne fra aftaler om levering af tjenesteydelser, hvor den, der leverer ydelsen bare bruger sin egen professionelle viden, men ikke overdrager brugsretten til den. Betaling for know-how er omfattet af modeloverenskomstens artikel 12, mens betaling for tjenesteydelser er omfattet af modeloverenskomstens artikel 7. Se punkt 11-11.5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Aftaler om levering af computersoftware

Aftaler om levering af computersoftware kan være vanskelige at typebestemme. De rettigheder, som et computerprogram indeholder, er beskyttet af ophavsretslovgivning i mange lande. Men et andet spørgsmål er, om det er selve rettigheden der overdrages, eller det kun er en brugsret. Se punkt 12-17.4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Aftaler, der både indeholder elementer af royalties og elementer af "almindelige" tjenesteydelser eller betalinger for varekøb

Aftaler kan være sammensat, så de både indeholder elementer af royalties og elementer af "almindelige" tjenesteydelser eller betalinger for varekøb. I princippet skal man bryde betalingerne op i enkeltelementer og henhøre den relevante del til modeloverenskomstens artikel 12 og resten til (typisk) modeloverenskomstens artikel 7 eller eventuelt modeloverenskomstens artikel 13. Man behøver dog ikke at opdele, hvis det ene element er af helt underordnet betydning i forhold til det andet. Se punkt 11.6, 17 og 18 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Se også

- [C.F.8.2.2.6](#) (artikel 6) om indkomst af fast ejendom
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.13](#) (artikel 13) om kapitalgevinster.

Indhold

Dette afsnit handler om, hvem der anses for at være modtager af en royaltybetaling.

Afsnittet indeholder:

- Begrebet retmæssig ejer
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Begrebet retmæssig ejer

Det er altid den retmæssige ejer og ikke den, der umiddelbart optræder som modtager, som anses for modtager af royalties i modeloverenskomstens forstand. Se punkt 4-4.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Begrebet retmæssig ejer er den almindeligt anvendte oversættelse af det engelske udtryk *beneficial owner*.

Bemærk

Der kan ikke uden videre sættes lighedstegn mellem indholdet af begrebet retmæssig ejer og det danske retsbegreb *rette indkomstmodtager*. Se [SKM2022.416.VLR.](#)

Mellemmænd

Modeloverenskomsten nævner nogle eksempler på mellemmænd, der modtager royaltybetalinger, men som ikke er retmæssig ejer af dem og som derfor ikke er modtagere i modeloverenskomstens forstand. Det er fx:

- En agent
- En nominee, dvs. en navngivet repræsentant for den retmæssige ejer
- Et conduit company
- En fiduciary, dvs. en person, som formelt ejer et aktiv (her den rettighed, som der betales royalties for at udnytte), men hvor indtægten reelt tilkommer en beneficiary (berettiget).

Eksempel

Landsskatteretten anså et dansk selskab for at have pligt til at indeholde kildeskat på rentebetalinger til et svensk moderselskab, da dette selskab ikke kunne anses for retmæssig ejer af renterne. Renterne blev betalt videre (som koncernbidrag) til et andet svensk selskab og derfra videre til et selskab på Jersey. Se [SKM2011.57.LSR.](#) Afgørelsen skal sammenholdes med [SKM2011.59.LSR](#) vedrørende hæftelsen for kildeskatte.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2022.416.VLR	Moderselskaber, der var hjemmehørende i henholdsvis Sverige og Luxembourg, var i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d), skattepligtige af renter, som moderselskaberne havde oppebåret på lån ydet til deres danske datterselskaber. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst henholdsvis	Har været indbragt for Højesteret, men anken blev hævet. Tidligere instans:

dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, da der forelå misbrug, og da **moderselskaberne ikke kunne anses for retmæssige ejere** af renterne i direktivets og overenskomsternes forstand.

[SKM2011.57.LSR](#)
og [SKM2011.59.LSR](#)

Datterselskabernes indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpe, blev afvist.

Datterselskaberne var ansvarlige for den manglende indeholdelse af renteskat i medfør af kildeskattelovens § 69, stk. 1.

Datterselskabet i sag BS-30/2012 -VLR fik ikke medhold i sine subsidiære påstande om delvis nedsættelse af kildeskattekravet og hjemvisning til fornyet behandling ved Skattestyrelsen, som selskabet støttede på et anbringende om, at de bagvedliggende investorer i kapitalfondene på Y2-by, som ejede det luxembourgske moderselskab, skulle anses for de retmæssige ejere af de omhandlede renter.

C.F.8.2.2.12.2 Royaltybetalinger omfattet af artikel 12

Modeloverenskomstens artikel 12 handler kun om royalties, som vedrører rettigheder, som tilhører en retmæssig ejer i det ene land, og som opstår i det andet land, hvor nogen udnytter rettigheden og betaler for det. Se punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Modeloverenskomstens artikel 12 kan derfor ikke bruges på:

- Royalties, som betales fra et tredjeland til en retmæssig ejer, som er hjemmehørende i et af de lande, der har indgået DBO'en.
- Royalties, som er opstået i et af landene og betales til en retmæssig ejer af den udnyttede rettighed, der er hjemmehørende i det samme land, men som har et fast driftssted i det andet land, og hvor royaltybetalingen skal henføres til det faste driftssted.
- Royalties, som er opstået i et af landene og betales til den retmæssige ejer af en udnyttet rettighed, som er hjemmehørende i det andet land, men som har et fast driftssted i det land, hvor royaltybetalingen er opstået, og hvor royaltybetalingen skal henføres til det faste driftssted.

Ad a) og b)

I disse to situationer er royaltybetalingen i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 21 (andre indkomster). Se punkt 4-6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 21.

Ad c)

I denne situation er royaltybetalingen i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 7. Se modeloverenskomstens artikel 12, stk. 3, og punkt 20-21.5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 12.

Se også

- [C.F.8.2.2.7.3](#) (artikel 7) om hvornår modeloverenskomstens artikel 7 anvendes
- [C.F.8.2.2.21](#) (artikel 21) om andre indkomster.

C.F.8.2.2.12.3 Beskatningsretten til royalties

Indhold

Dette afsnit handler om beskatningsretten til royalties.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Oversigt over kildelandets beskatning af royalties i danske DBO'er
- Tilbagebetaling af dansk royaltyskat
- Tilbagebetaling af udenlandsk royaltyskat
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Kun det land, hvor den retmæssige ejer af royalties har skattemæssigt hjemsted (bopælslandet), kan beskatte disse royalties. Se modeloverenskomstens artikel 12, stk. 1.

Nogle af Danmarks DBO'er indeholder en alternativ formulering af artikel 12. Den ser typisk sådan ud:

- Det land, hvor den retmæssige ejer af royalties har skattemæssigt hjemsted (bopælslandet), kan beskatte royaltybetalinger (artikel 12, stk. 1).
- Det land, hvor royalties er opstået (kildelandet), kan også beskatte royaltybetalingen. Skatten kan dog ikke overstige et antal pct. af royaltybetalingens bruttobeløb, hvis den retmæssige ejer er hjemmehørende i det andet land (artikel 12, stk. 2). Se oversigt over kildelandets beskatningsret nedenfor.

Disse DBO-bestemmelser er opbygget på samme måde som modeloverenskomstens bestemmelse om renter i artikel 11. Skattesatsen er typisk 5 pct., 10 pct. eller 15 pct. for royalties.

DBO-bestemmelser, der er opbygget sådan, bygger på FN's modeloverenskomst.

Erhvervsvirksomhed med fast driftssted i kildelandet

Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis modtageren er hjemmehørende i et land, men udøver erhvervsvirksomhed med fast driftssted i det land, hvor royaltybetalingen stammer fra, og når den rettighed eller ejendom, som ligger til grund for royaltybetalingen, har direkte forbindelse til det faste driftssted. Se modeloverenskomstens artikel 12, stk. 3.

Indbyrdes forbundne parter

Hvis der er en særlig forbindelse mellem udbetaler og modtager, finder bestemmelsen alene anvendelse på det beløb, der ville være blevet aftalt mellem parterne, såfremt de havde været uafhængige parter. Det overskydende beløb beskattes i overensstemmelse med den nationale lovgivning. Se modeloverenskomstens artikel 12, stk. 4, og [SKM2011.606.SR](#).

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst, kilde- og bopælsland
- [C.F.8.1.1](#) om FN's modeloverenskomst under afsnittet Modeloverenskomster
- [C.F.8.2.2.11.3.2](#) (artikel 11) om fordeling af beskatningsretten til renter mellem kilde- og bopælsland.

Oversigt over kildelandets beskatning af royalties i danske DBO'er

Nedenfor findes en oversigt over procentsatser for kildelandets beskatning af royalties i de danske DBO'er.

Nogle DBO'er indeholder en række undtagelser eller afvigelser, som fremgår af skemaet.
 Se afsnit [C.F.9.2](#) om indholdet af de danske DBO'er og internationale aftaler.

Land	Kildeland (Angivet i pct.)	Undtagelser Se DBO for præcise formulering (Angivet i pct.)	Bemærk
Algeriet	10		Se C.F.9.2.1.1.2
Argentina	15	3 5 10	Se C.F.9.2.1.5.2
Armenien	5	10	Se C.F.9.2.1.6.2
Aserbajdsjan	10	5	Se C.F.9.2.1.8.2
Australien	10		Se C.F.9.2.1.9.2
Bangladesh	10		Se C.F.9.2.2.3.2
Belarus (SNG)	0		Se C.F.9.2.2.5
Belgien	0		Se C.F.9.2.2.6.2
Brasilien	15	25	Se C.F.9.2.2.12.2
Bulgarien	0		Se C.F.9.2.2.14.2

Canada	10		<u>Se C.F.9.2.3.2.2</u>
Chile	10	2	<u>Se C.F.9.2.3.4.2</u>
Cypern	0		<u>Se C.F.9.2.3.9.2</u>
Egypten	20		<u>Se C.F.9.2.5.2.2</u>
Estland	0		<u>Se C.F.9.2.5.5.2</u>
Filippinerne	15		<u>Se C.F.9.2.6.1.2</u>
Finland (Norden)	0		<u>Se C.F.9.2.14.8.2</u>
Frankrig	0		Se <u>C.F.9.2.6.4.2</u>
Færøerne (Norden)	0		<u>Se C.F.9.2.14.8.2</u>
Georgien	0		<u>Se C.F.9.2.7.2.2</u>
Ghana	8		<u>Se C.F.9.2.7.3.2</u>
Grækenland	5		<u>Se C.F.9.2.7.6.2</u>
Grønland	10		<u>Se C.F.9.2.7.7.2</u>

Indien	20		Se <u>C.F.9.2.9.1.2</u>
Indonesien	15		Se <u>C.F.9.2.9.2.2</u>
Irland	0		Se <u>C.F.9.2.9.4.2</u>
Island (Norden)	0		Se <u>C.F.9.2.14.8.2</u>
Israel	0		Se <u>C.F.9.2.9.7.2</u>
Italien	5	0	Se <u>C.F.9.2.9.8.2</u>
Jamaica	10		Se <u>C.F.9.2.10.1.2</u>
Japan	0		Se <u>C.F.9.2.10.2.2</u>
Jugoslavien	10		Se <u>C.F.9.2.10.5.2</u>
Kenya	20		Se <u>C.F.9.2.11.3.2</u>
Kina	10	10 af 70%	Se <u>C.F.9.2.11.4.2</u>
Korea (Sydkorea)	15	10	Se <u>C.F.9.2.11.6.2</u>
Kroatien	10		Se <u>C.F.9.2.11.7.2</u>

Kuwait	10		Se <u>C.F.9.2.11.8.2</u>
Letland	10	5	Se <u>C.F.9.2.12.1.2</u>
Litauen	0		Se <u>C.F.9.2.12.5.2</u>
Luxembourg	0		Se <u>C.F.9.2.12.6.2</u>
Makedonien	10		Se <u>C.F.9.2.13.2.2</u>
Malaysia	10		Se <u>C.F.9.2.13.3.2</u>
Malta	0		Se <u>C.F.9.2.13.5.2</u>
Marokko	10		Se <u>C.F.9.2.13.6.2</u>
Mexico	10		Se <u>C.F.9.2.13.10.2</u>
Montenegro (Jugoslavien)	10		Se <u>C.F.9.2.13.14</u>
Nederlandene	0		Se <u>C.F.9.2.14.3.2</u>
New Zealand	10		Se <u>C.F.9.2.14.5.2</u>
Nordirland (Storbritannien)	0		Se <u>C.F.9.2.14.9</u>

Norge (Norden)	0		Se <u>C.F.9.2.14.11</u>
Pakistan	12		Se <u>C.F.9.2.15.1.2</u>
Polen	5		Se <u>C.F.9.2.15.6.2</u>
Portugal	10		Se <u>C.F.9.2.15.7.2</u>
Rumænien	10		Se <u>C.F.9.2.17.1.2</u>
Schweiz	0		Se <u>C.F.9.2.18.4.2</u>
Serbien	10		Se <u>C.F.9.2.18.6.2</u>
Singapore	10		Se <u>C.F.9.2.18.8.2</u>
Slovakiet (Tjekkoslavakiet)	0	5	Se <u>C.F.9.2.19.6.2</u>
Slovenien	5		Se <u>C.F.9.2.18.11.2</u>
Sri Lanka	10		Se <u>C.F.9.2.18.14.2</u>
Storbritannien	0		Se <u>C.F.9.2.18.17.2</u>

Sverige (Norden)	0		Se <u>C.F.9.2.14.8.2</u>
Sydafrika	0		Se <u>C.F.9.2.18.20.2</u>
Taipei/Taiwan	10		Se <u>C.F.9.2.19.2.2</u>
Tanzania	20		Se <u>C.F.9.2.19.3.2</u>
Thailand	15	5	Se <u>C.F.9.2.19.4.2</u>
Tjekkiet	0	10	Se <u>C.F.9.2.19.5.2</u>
Tunesien	15		Se <u>C.F.9.2.19.9.2</u>
Tyrkiet	10		Se <u>C.F.9.2.19.12.2</u>
Tyskland	0		Se <u>C.F.9.2.19.13.2</u>
Uganda	10		Se <u>C.F.9.2.20.1.2</u>
Ukraine	5		Se <u>C.F.9.2.20.2.2</u>
Ungarn	0		Se <u>C.F.9.2.20.3.2</u>

USA	0		Se C.F.9.2.20.5.2
Venezuela	10	5	Se C.F.9.2.21.2.2
Vietnam	15	5	Se C.F.9.2.21.3.2
Zambia	15		Se C.F.9.2.22.1.2
Østrig	0		Se C.F.9.2.23.1.2

Tilbagebetaling af dansk royaltyskat

Reglerne i lov om opkrævning af skatter og afgifter mv. om opkrævning af indeholdt A-skat finder tilsvarende anvendelse ved opkrævning af indeholdt royaltyskat. Se [KSL § 66 A](#).

Tilbagebetaling af udenlandsk royaltyskat

Hvis et kildeland indeholder skat af royalty med en højere sats end det er aftalt i DBO'en, kan den for meget betalte skat søges tilbage.

Anmodningen skal indgives til skattemyndighederne i det pågældende land. Oplysninger om tilbagesøgning, herunder hvilke blanketter, som eventuelt skal anvendes, må søges ved henvendelse til myndighederne i det pågældende land eller eventuelt det pågældende lands ambassade i Danmark. Enkelte lande har udarbejdet en særlig blanket og har meddelt hvor tilbagesøgningsanmodninger skal sendes til. Se afsnit [C.F.9.2](#) om de danske DBO'er og internationale aftaler.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2021.649. SR	Spørgers kunder i Indien tilbageholdt "Foreign Withholding Tax" i forbindelse med spørgers levering af ydelser til disse. Spørger skulle betale 22 % i skat efter interne danske regler. Indien ville kræve 10,4 % i skat, hvilket svarede til beskatningsprocenten i intern indisk ret. Det fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at indisk skat i relation til lempelse skal anses for betalt med 20 % af honoraret for teknisk bistand - uanset at der opkræves en skat på honorarer for teknisk bistand, der er mindre end 20 %. Protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten angiver	

	imidlertid, at lempelsen er maksimeret til den til enhver tid gældende normale interne sats for beskatning af honorarer for teknisk bistand i Indien. Da den gældende indiske skattesats var 10,4 %, kunne der kun gives lempelse for de 10,4 %, der faktisk blev betalt i skat i Indien. Skattestyrelsen kunne således ikke bekræfte, at spørger kunne få creditlempelse på op til 22 %, for skat betalt i Indien. Creditlempelsen kunne højst udgøre de 10,4 %, der skulle betales i skat i Indien.	
<u>SKM2019.223.</u> <u>SR</u>	Spørger havde indgået serviceaftaler og franchise-aftaler om drift og branding af et antal virksomheder i Tyrkiet. Ejere var ikke koncernforbundet med Spørger. Som vederlag for Spørgers ydelser i henhold til disse kontrakter betalte medkontrahenterne honorarer til Spørger. Skatterådet bemærkede, at de nævnte honorarer så vidt muligt skal brydes op i enkeltelementer og hver del henføres til de relevante artikler af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at franchise fees som et hele kan omfattes af artikel 12 i den dansk-tyrkiske dobbeltbeskatningsoverenskomst om royalties. Skatterådet kunne dog bekræfte, at de honorarer, som i anmodningen er beskrevet som royalty, og som udgør en del af de samlede franchise fees, var omfattet af artikel 12 i den dansk-tyrkiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.	
<u>SKM2011.606.</u> <u>SR</u>	Skatterådet fandt, at royaltybetalingerne fra A A/S til F AG som udgangspunkt vil være omfattet af artikel 12, stk. 1, og dermed tilkommer beskatningsretten som udgangspunkt Schweiz. Skatterådet bemærkede dog, at hvis den særlige forbindelse, der vil opstå mellem A A/S og F AG, manifesterer sig i en aftale om et for højt royaltybeløb, følger det af stk. 4, at artikel 12 kun finder anvendelse på den del af royaltybetalingerne, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige parter. Det overskydende beløb skal herefter behandles alt efter, hvorledes det kvalificeres.	

C.F.8.2.2.13 Artikel 13: Kapitalgevinster

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 13 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af kapitalgevinster.

Afsnittet indeholder:

- Kapitalgevinster i modeloverenskomstens forstand ([C.F.8.2.2.13.1](#))
- Beskatningsretten til kapitalgevinster ([C.F.8.2.2.13.2](#))

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.13.1 Kapitalgevinster i modeloverenskomstens forstand

Indhold

Dette afsnit handler om hvilke kapitalgevinster, der er omfattet af artikel 13 i modeloverenskomsten.

Afsnittet indeholder:

- Kapitalgevinster omfattet af modeloverenskomsten
- Kapitalgevinster ikke omfattet af modeloverenskomsten

- Beskatning af kapitalgevinster i de enkelte lande
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Kapitalgevinster omfattet af modeloverenskomsten

Der er ingen definition af begrebet kapitalgevinster i modeloverenskomsten. Udtrykket skal forstås meget bredt. Se specielt punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13.

Det betyder, at modeloverenskomstens artikel 13 anvendes på enhver form for gevinster på enhver form for kapital.

Kapital kan i den forbindelse fx være:

- Fast ejendom
- Løsøre (dvs. noget der kan flyttes, som fx maskiner, inventar, biler, både og dyr)
- Rettigheder (fx brugsrettigheder, ophavsrettigheder, goodwill og licenser)
- Penge, værdipapirer og lignende. Danmark har taget forbehold om, at man i sine DBO'er vil henføre visse aktieafståelser til artikel 10 (udbytte) i stedet for artikel 13. Se punkt 41 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13

Listen er ikke udtømmende.

Gevinst opstår normalt, når et aktiv bliver afstået. Afståelse kan fx være:

- Salg - helt eller delvis
- Ekspropriation
- Bytte (fx mageskifte af fast ejendom)
- Indfrielse
- Virksomhedsoverdragelse
- Gave

Listen er ikke udtømmende.

Bemærk

Nogle lande beskatter i nogle sammenhænge urealiserede kapitalgevinster. Danmark beskatter fx visse urealiserede kursgevinster ved fraflytning. Beskatning af urealiserede kapitalgevinster er også omfattet af modeloverenskomstens artikel 13. Se punkt 7 og 8 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13.

Eksempel - genvundne afskrivninger

Dansk beskatning af genvundne afskrivninger sidestilles i denne sammenhæng med dansk beskatning af en kapitalgevinst. En skatteyder solgte en ejendom i Grønland og skulle betale skat af fortjenesten deraf i Grønland. Skatteyderen betalte også skat i Danmark, dog kun af genvundne afskrivninger. Skattemyndighederne indrømmede kun credit for den del af den grønlandske skat, der kunne henføres til de genvundne afskrivninger. Landsretten fandt, at den skat, der var betalt i Grønland, kunne fratrækkes fuldt ud i den danske skat af de genvundne afskrivninger. Se TfS 1987, 269 ØLD.

Kapitalgevinster ikke omfattet af modeloverenskomsten

Modeloverenskomstens artikel 13 er ikke tænkt anvendt på:

- Lotterigevinster

- Indfrielsesgevinster på præmieobligationer og lignende

Se punkt 19 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.10](#) (artikel 10) om udbytter.

Beskatning af kapitalgevinster i de enkelte lande

De enkelte landes regler, og ikke modeloverenskomsten, afgør

- om kapitalgevinster er skattepligtige i det enkelte land
- hvilke kapitalgevinster der skal beskattes
- og hvordan det foregår

Se punkt 3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
TfS 1987, 269 ØLD	Dansk beskatning af genvundne afskrivninger behandles på samme måde som dansk beskatning af en kapitalgevinst. En skatteyder solgte en ejendom i Grønland og skulle betale skat af fortjenesten i Grønland. Skatteyderen betalte også skat i Danmark, dog kun af genvundne afskrivninger. Skattemyndighederne indrømmede kun credit for den del af den grønlandske skat, der kunne henføres til de genvundne afskrivninger. Landsretten fandt, at den skat, der var betalt i Grønland, kunne fratrækkes fuldt ud i den danske skat af de genvundne afskrivninger.	

C.F.8.2.2.13.2 Beskatningsretten til kapitalgevinster

Indhold

Dette afsnit handler om hvilket land, der har beskatningsretten til kapitalgevinster.

Afsnittet indeholder:

- Kapitalgevinster, der ikke er omfattet af nogle af særreglerne i DBO'en ([C.F.8.2.2.13.2.1](#))
- Fast ejendom ([C.F.8.2.2.13.2.2](#))
- Aktiver, der tilhører et fast driftssted ([C.F.8.2.2.13.2.3](#))
- Skibs- og luftfart ([C.F.8.2.2.13.2.4](#))
- Dansk særregel om containervirksomhed ([C.F.8.2.2.13.2.5](#))
- Aktier i ejendomsselskaber ([C.F.8.2.2.13.2.6](#))
- Dansk særregel om fraflytterbeskatning ([C.F.8.2.2.13.2.7](#))

C.F.8.2.2.13.2.1 Kapitalgevinster, der ikke er omfattet af nogle af særreglerne i DBO'en

Kun det land, hvor den, der afhænder aktivet, er hjemmehørende, kan beskatte gevinst ved afhændelsen af aktivet. Beskatningsretten tilkommer med andre ord bopælslandet. Se modeloverenskomstens artikel 13, stk. 5.

Bemærk

Danmark beskatter i visse situationer fortjeneste ved afståelse af aktier som udbytte, fx ved likvidation af et selskab. Danmark har derfor taget forbehold om, at man i sine DBO'er vil henføre visse aktieafståelser til modeloverenskomstens artikel 10 (udbytte) i stedet for artikel 13. Se punkt 41 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13.

Se også

Se også afsnit [C.B.2.10.1](#) om likvidationsudlodninger.

Se også afsnit

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende
- [C.F.8.2.2.10.1](#) (artikel 10) om modeloverenskomstens udbyttebegreb.

Automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i udlandet

Siden 2017 har Danmark hvert år automatisk modtaget oplysninger om finansielle konti i udlandet, som ejes eller kontrolleres af danske skattepligtige. Udvekslingen omfatter bl.a. oplysninger om renter, udbytter og visse andre former for indkomst.

Der modtages oplysninger fra lidt over 100 lande og jurisdiktioner, herunder alle EU-lande.

Se også

- [C.F.8.1.2.3.3](#) om automatisk udveksling af finansielle kontooplysninger
- [C.F.8.1.2.4](#) om bistandsdirektivet
- [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger

C.F.8.2.2.13.2.2 Fast ejendom

Det land, hvor en fast ejendom som nævnt i modeloverenskomstens artikel 6 er beliggende, kan beskatte fortjeneste ved afståelse af ejendommen. Det gælder også, når ejeren er hjemmehørende i det andet land. Se modeloverenskomstens artikel 13, stk. 1.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst

[C.F.8.2.2.6](#) (artikel 6) om fast ejendom i modeloverenskomstens forstand

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2020.187. SR	Spørger var et udenlandsk selskab beliggende i X-land, der drev virksomhed med drift af skibe og fly i international trafik. Spørger havde i en årrække ejet en ejendom i Danmark, som var blevet anvendt til privat indkvartering af diverse direktører i Spørger og deres familier. Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land beskattes indkomst fra virksomhed med drift af skibe og fly i international	

trafik i det land, hvor selskabet er hjemmehørende.

Spørgsmålet var, om indkomst fra salg af ejendommen i Danmark var omfattet af artikel 8 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten om drift af skibe og fly i international trafik.

Skatterådet bekræftede mod Spørgers ønske, at indkomst fra salg af ejendommen ikke var omfattet af artikel 8, men af artikel 13, stk. 1, og derfor kunne beskattes i Danmark. Artikel 13, stk. 1, tilskrives, at fortjeneste ved salg af fast ejendom kan beskattes i det land, hvor ejendommen er beliggende.

C.F.8.2.2.13.2.3 Aktiver, der tilhører et fast driftssted

Et foretagende hjemmehørende i et land, som har fortjeneste ved afhændelse af rørlig ejendom, der udgør en del af erhvervsformuen i et fast driftssted i et andet land, kan beskattes i det land, hvor det faste driftssted er beliggende (kildelandet). Se modeloverenskomstens artikel 13, stk. 2.

Reglen gælder som udgangspunkt for alt andet end fast ejendom, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 13, stk. 1. Se punkt 24 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13. Se også særreglerne om international trafik og containervirksomhed, afsnit [C.F.8.2.2.13.2.4](#) og [C.F.8.2.2.13.2.5](#).

Reglen gælder

- når et aktiv afstås separat
- når et aktiv afstås som led i, at hele det faste driftssted afstås
- når hele foretagendet, herunder det faste driftssted, afstås

Se punkt 25 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.4.2](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende, når det bruges om en juridisk person
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om begrebet fast driftssted

C.F.8.2.2.13.2.4 Skibs- og luftfart

Indhold

Dette afsnit handler om beskatning af fortjeneste ved skibs- og luftfart.

Afsnittet indeholder:

- Modeloverenskomstens regel
- Dansk særregel om SAS

Modeloverenskomstens regel

Fortjeneste, som et foretagende i en kontraherende stat opnår ved afhændelse af:

- skibe eller fly, der af foretagendet anvendes i international trafik, og
- rørlig ejendom, der er knyttet til driften af sådanne skibe eller fly,

kan kun beskattes i den stat.

Se modeloverenskomstens artikel 13, stk. 3.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed.

Dansk særregel om SAS

En række af Danmarks DBO'er indeholder en særregel. Den handler om retten til at beskatte overskud, som SAS opnår ved at sælge noget, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 13, stk. 3. Reglen står som et ekstra stykke i artikel 13 i DBO'erne. Danmark, Norge og Sverige har forbeholdt sig ret til at medtage en særbestemmelse om SAS i deres DBO'er. Se punkt 44 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13.

Reglen går ud på, at DBO'en kun gælder for den danske ejerandel af et internationalt konsortium, der driver international skibs- eller luftfartsvirksomhed.

De danske DBO'er gælder derfor kun for den danske ejerandel af SAS.

Eksempel

Bestemmelsen om SAS kan fx lyde:

"Hvis foretagender fra forskellige lande er gået sammen om at drive skibe eller fly i international trafik gennem et forretningskonsortium, finder bestemmelserne i stykke 3 kun anvendelse på den del af fortjenesten, som svarer til den andel i konsortiet, som ejes af et foretagende i en kontraherende stat."

I andre DBO'er er bestemmelsen formuleret på en anden måde, hvor det fremgår direkte af ordlyden, at kun SAS er omfattet af den.

Bemærk

Særreglen kan udformes, så den også omfatter udenlandske forretningskonsortier, der er opbygget ligesom SAS. Der er dog ingen eksempler på, at reglen har været brugt på andre fly- eller skibsvirksomheder.

Bemærk

DBO'er, der indeholder denne bestemmelse, indeholder en tilsvarende bestemmelse i artikel 8 om fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed. Se afsnit [C.F.8.2.2.8.5](#).

C.F.8.2.2.13.2.5 Dansk særregel om containervirksomhed

Mange nye danske DBO'er indeholder en særlig regel om containervirksomhed i artikel 13. Reglen findes oftest som stk. 4 i artikel 13. Se afsnit [C.F.8.2.2.8.4](#) om, hvad der forstås ved containervirksomhed.

Reglen går ud på, at kun det land, hvor det foretagende, der driver containervirksomhed, har sit sæde for den virkelige ledelse, kan beskatte fortjeneste ved afståelse af containere mv.

Bemærk

I nogle DBO'er ligger beskatningsretten ikke i det land, hvor for den virkelige ledelses sæde findes, men i det land, hvor foretagendet er registreret. Se afsnit [C.F.8.2.2.8.1](#) og punkt 2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8.

Bemærk

DBO'er, der indeholder denne bestemmelse, har også en særlig regel om containervirksomhed under artikel 8 om fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed. De to regler har samme baggrund og anvendelsesområde. Se afsnit [C.F.8.2.2.8.4](#).

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.4.2](#) (artikel 4) om ledelsens sæde og begrebet hjemmehørende

C.F.8.2.2.13.2.6 Aktier i ejendomsselskaber

En person hjemmehørende i et land, som har fortjeneste ved salg af aktier eller lignende ejerandele i et andet land, såsom ejerandele i et interessentskab eller en trust, kan blive beskattet i det andet land, hvis, på noget tidspunkt i en periode på 365 dage før salget, disse aktiers eller lignende ejerandeses værdi for mere end 50 pct.s vedkommende direkte eller indirekte hidrører fra besiddelse af fast ejendom, som defineret i artikel 6, beliggende i det andet land. Se modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4.

Reglen kan ses som en forlængelse af artikel 13, stk. 1, om beskatningsretten til fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. Se afsnit [C.F.8.2.2.13.2.2](#) og punkt 28.3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13.

Bemærk

Der er ikke intern hjemmel i dansk ret til at udnytte denne beskatningsret.

Denne regel er ikke altid med i de danske DBO'er. Den kan også være udformet på andre måder. Se punkt 28.5.-28.13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 13. Punkt 28.9.-12 handler om "Real Estate Investment Trusts" (REITs). Se herom afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#) (artikel 10).

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende

C.F.8.2.2.13.2.7 Dansk særregel om fraflytterbeskatning

Reglens baggrund

Nogle nyere danske DBO'er indeholder en særlig regel om fordeling af beskatningsretten til kapitalgevinster, når en person, der er hjemmehørende i det ene land, bliver hjemmehørende i det andet land.

Reglen har til hensigt at tage hensyn til de danske regler om fraflytningsbeskatning, som betyder, at Danmark i et vist omfang beskatter urealiserede kapitalgevinster, når en persons fulde skattepligt til Danmark ophører.

Reglens indhold

Når det land, som personen flytter fra, har beskattet urealiserede kapitalgevinster ved fraflytningen, fraskriver det land, som personen flytter til, sig retten til siden hen at beskatte personens kapitalgevinster i det omfang, de er opstået forud for flytningen.

Formålet med reglen er, at personen undgår dobbeltbeskatning af kapitalgevinsten.

I de DBO'er hvor denne bestemmelse er med, står den typisk som sidste stykke i artikel 13. Bestemmelsen kan være suppleret af en mere generel regel, der handler om enhver flytning af økonomiske aktiviteter fra det ene land til det andet.

Bemærk

I de DBO'er, hvor særreglen ikke er med, ligger beskatningsretten til kapitalgevinster som udgangspunkt i det land, hvor personen er hjemmehørende på det tidspunkt, hvor kapitalgevinsten realiseres. Dette er hovedreglen i modeloverenskomstens artikel 13, stk. 1. Det nuværende bopælsland beskatter typisk hele kapitalgevinsten uden hensyn til, at en del af kapitalgevinsten også er beskattet ved fraflytning. Herved opstår der dobbeltbeskatning.

Der er ikke tale om en form for dobbeltbeskatning, der skal afhjælpes gennem DBO'en. Det nuværende bopælsland er ikke forpligtet til at give lempelse for skat, der er betalt i et tidligere bopælsland forud for flytningen. Eventuel lempelse skal derfor ske efter de interne skatteregler i fraflytterlandet.

Bemærk

Nogle DBO'er indeholder en mere generel bestemmelse om at DBO'ens regler ikke berører et lands ret til at gennemføre fraflytterbeskatning.

Uanset en sådan bestemmelse anser Danmark fraflytterbeskatning for at være sket, da personen stadig var fuldt skattepligtig til Danmark, og dermed inden personen blev omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der er derfor ikke tale om en form for dobbeltbeskatning, der skal afhjælpes gennem en DBO. Eventuel lempelse skal derfor ske efter de interne danske regler.

Se også

- [C.B.2.14.2](#) om beskatning af aktier ved fraflytning
- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende
- [C.F.8.2.2.23](#) (artikel 23) om lempelse efter DBO'erne

C.F.8.2.2.14 Artikel 14: Frit erhverv

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 14 i OECD's modeloverenskomst fra før 2000, der vedrører beskatning af personer, der udøver frit erhverv.

Afsnittet indeholder:

- Artikel 14 udgået af modeloverenskomsten
- DBO'er uden regel om frit erhverv
- Modeloverenskomstens begreb frit erhverv
- Beskatningsretten til indkomst ved frit erhverv.

Artikel 14 udgået af modeloverenskomsten

Modeloverenskomstens artikel 14 er udgået af modeloverenskomsten i 2000, men den findes stadig som artikel 14 i FN's modeloverenskomst. Artikel 14 om frit erhverv findes fortsat i mange danske DBO'er.

OECD-landene besluttede i 2000 at fjerne modeloverenskomstens artikel 14 fra modeloverenskomsten, fordi frit erhverv også er dækket af modeloverenskomstens artikel 7, der handler om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. Se kommentaren til modeloverenskomstens artikel 14.

Artikel 14 og artikel 7 om fordeling af beskatningsretten:

- I modeloverenskomstens artikel 7 er det afgørende for fordelingen af beskatningsretten, om personen har et fast driftssted i det land, hvor vedkommende ikke er hjemmehørende.
- I modeloverenskomstens artikel 14 er det afgørende, om personen har et fast sted i det andet land.

OECD konkluderede i 2000, at der ikke var nogen bevidst forskel på de to begreber fast driftssted og fast sted (engelsk henholdsvis "permanent establishment" og "fixed base").

Derudover har det i praksis vist sig vanskeligt at skelne imellem aktiviteter, der skulle henføres til modeloverenskomstens artikel 7, og aktiviteter, der skulle henføres til modeloverenskomstens artikel 14.

Se også

- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende
- [C.F.8.2.2.5.2.1](#) (artikel 5) om fast forretningssted
- [C.F.8.2.2.7.1](#) (artikel 7) om beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

DBO'er uden regel om frit erhverv

I DBO'er, der ikke indeholder en artikel om frit erhverv, er frit erhverv omfattet af modeloverenskomstens artikel 7, der handler om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Det er afgørende for fordelingen af beskatningsretten, om personen, der driver frit erhverv, har et fast driftssted i det land, hvor han ikke er hjemmehørende. Dette afgøres efter modeloverenskomstens artikel 5 om fast driftssted. Se punkt 1.1. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5 og punkt 77 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 7.

Bemærk

I de nyere DBO'er, der mangler artiklen om frit erhverv, er den efterfølgende nummerering af artiklerne selvfølgelig påvirket af det. Artiklen om indkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold er i de nyere DBO'er ikke artikel 15, men artikel 14, og så fremdeles.

Se også

- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.5.2.1](#) (artikel 5) om fast forretningssted for personer, der udøver frit erhverv
- [C.F.8.2.2.7.1](#) (artikel 7) om beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Modeloverenskomstens begreb frit erhverv

Modeloverenskomstens artikel 14, stk. 2 (før 2000), nævner nogle eksempler på, hvad der skal forstås ved frit erhverv.

Det er

- Selvstændig videnskabelig, litterær, kunstnerisk, uddannelses- eller undervisningsmæssig virksomhed og
- Selvstændig virksomhed som læge, advokat, ingeniør, tandlæge og revisor.

Bemærk

Opregningen er ikke udtømmende.

Begrebet omfatter ikke egentlig erhvervsmæssig virksomhed, som er omfattet af artikel 7.

Begrebet omfatter heller ikke professionelle tjenesteydelser, som yderen modtager løn for. De er i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold.

Bemærk

For at en person kan blive omfattet af artikel 14 om frit erhverv skal der være tale om en person, der efter de nationale interne skatteregler anses for at udøve selvstændig virksomhed vedrørende det specifikke arbejde, der udføres i landet.

En udlænding, der fx underviser i Danmark, skal efter interne danske regler anses for selvstændigt erhvervsdrivende og ikke lønmodtager vedrørende det specifikke udførte arbejde i Danmark for at blive omfattet af artikel 14. Er personen reelt i et lønmodtagerforhold, skal vederlaget beskattes efter artikel 15. Se afsnit [C.C.1.2](#) om lønmodtager contra selvstændigt erhvervsdrivende og afsnit [A.B.4.1.1.1](#) om indeholdelse af A-skat og AM-bidrag.

Se også

- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.15](#) (artikel 15) om indkomst ved personligt arbejde i ansættelsesforhold.

Beskatningsretten til indkomst fra frit erhverv

Hovedregel

Indkomst fra frit erhverv kan kun beskattes i det land, hvor udøveren er hjemmehørende. Se modeloverenskomstens artikel 14, stk. 1 (før 2000).

Undtagelse

Hvis den, der udøver frit erhverv, har et fast sted til rådighed i det andet land, kan også det andet land (kildelandet) beskatte indkomsten fra frit erhverv. Kildelandet kan dog kun beskatte den del af indkomsten, der kan henføres til det faste sted. Se modeloverenskomstens artikel 14, stk. 1 (før 2000).

Bemærk

Begrebet fast sted betyder i realiteten det samme som et fast forretningssted. Se afsnit [C.F.8.2.2.5.1](#) om, hvad et fast forretningssted er. Se også afsnit [C.F.8.2.2.7.2.2](#) om, hvordan man opgør fortjeneste i et fast driftssted, og herunder bl.a. hvilke udgifter der kan henføres til et fast driftssted.

Særlig undtagelse

Nogle DBO'er, der stadig indeholder modeloverenskomstens artikel 14, indeholder også en undtagelse, der handler om personer, der ikke har et fast sted til rådighed. Hvis den person, der udøver frit erhverv i det land, hvor han ikke er hjemmehørende, opholder sig i det andet land i mindst 183 dage inden for enhver 12 måneders periode, kan det andet land som kildeland beskatte indkomsten fra frit erhverv. Kildelandet kan dog kun beskatte den del af indkomsten, der svarer til den del af det frie erhverv, der er udøvet i kildelandet.

Denne undtagelse findes i artikel 14 i FN's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.1.1](#) under afsnittet modeloverenskomster. Den tidsmæssige afgrænsning er parallel med den, der findes i artikel 15, stk. 2, i modeloverenskomsten. Den handler om arbejdslandets ret til som kildelandet at beskatte indkomst fra personligt arbejde i tjensteforhold. Se afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#) om 183-dages-reglen.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst, kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende.

C.F.8.2.2.15 Artikel 15: Indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 15 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af personligt arbejde i private ansættelsesforhold.

Afsnittet indeholder:

- Indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold omfattet af artikel 15 ([C.F.8.2.2.15.1](#))
- Beskatningsretten til løn og andet vederlag ([C.F.8.2.2.15.2](#))

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.15.1 Indkomst af personligt arbejde i ansættelsesforhold omfattet af artikel 15

Indhold

Afsnittet indeholder:

- Løn og andet vederlag ([C.F.8.2.2.15.1.1](#))
- Periodisering af vederlaget ([C.F.8.2.2.15.1.2](#))

C.F.8.2.2.15.1.1 Løn og andet vederlag

Indhold

Dette afsnit handler om, hvilke former for indkomst i privat ansættelse der er omfattet af artiklen.

Afsnittet indeholder:

- Gage, løn og andet lignende vederlag i tjenesteforhold
- Afgrænsning over for andre artikler
- Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og COVID-19
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Gage, løn og andet vederlag i tjenesteforhold

Modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra ansættelsesforhold handler om "gage, løn og andre lignende vederlag". Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1.

OECD-landene er generelt enige om, at artiklen ikke kun omfatter vederlag i form af penge.

Den omfatter også personalegoder som fx aktieoptioner, fri bil eller bolig til rådighed, syge- eller livsforsikringsdækning og betalt medlemskab af foreninger.

Tjenesteforhold

Det fremgår af kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15 punkt 8.1 og punkt 8.4, at det i visse tilfælde kan være vanskeligt at afgøre, om det arbejde, der udføres i en stat af en fysisk person, der er hjemmehørende i en anden stat, og som udføres for et foretagende, der er hjemmehørende i den første stat (eller som har et fast driftssted i denne stat), er arbejde i

ansættelsesforhold, hvor art. 15 finder anvendelse, eller tjenesteydelser, der udføres af et separat foretagende, hvor art. 7 finder anvendelse, eller mere generelt, om undtagelsen finder anvendelse. Ifølge punkt 8.4 i kommentarerne er der imidlertid i mange stater udviklet forskellige regler og kriterier i lovgivningen eller i retspraksis (f.eks. "substance over form"-regler) med det formål at sondre mellem tilfælde, hvor tjenesteydelser, der leveres af en fysisk person til et foretagende, skal anses for at være leveret i et ansættelsesforhold, og tilfælde, hvor sådanne tjenesteydelser skal anses for at være leveret i henhold til en kontrakt mellem to separate foretagender. Denne sondring er vigtig i forbindelse med anvendelsen af bestemmelserne i art. 15, især bestemmelserne i stk. 2, litra b) og c).

Det fremgår af kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15, bl.a. punkt 8.4 og punkt 8.7., at det i udgangspunktet er arbejdslandets nationale lovgivning, der fastlægger grænserne for, hvornår der er tale om et tjenesteforhold.

Det følger desuden af kommentaren til artikel 3, stk. 2, at hvis et udtryk ikke er defineret direkte i modeloverenskomsten, så er det intern ret i den stat, som ønsker at påligne skatter, som skal anvendes til fortolkning. På denne baggrund anså man i [SKM2021.211.SR](#) ikke indkomsten fra nogle internationale eksperter for at være indkomst i tjenesteforhold, da de internationale eksperter ikke var i tjenesteforhold efter intern dansk ret.

Betalinger efter tjenesteforholdets ophør

OECD har i kommentarerne beskrevet forskellige former for ydelser, der skal anses for at være vederlag i tjenesteforhold, selvom ydelsen betales efter tjenesteforholdets ophør. Se punkt 2.3 til 2.16 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

I nogle tilfælde kan det være svært at afgøre, hvornår en del af en "gage, løn og andre lignende vederlag" kan henføres til det pågældende tjenesteforhold i et bestemt land. Det er ikke afgørende, hvad ydelsen kaldes. Det er derimod afgørende, hvad der reelt er ydet betaling for.

I kommentarerne omtales forskellige situationer (oversigt):

Efterbetalte vederlag

Vederlag, der betales efter ophør af ansættelsen, for arbejde udført før ansættelsens ophør, vil blive anset for at stamme fra det land, hvor arbejdet blev udført (punkt 2.4).

Ubrugte feriedage eller betalte sygedage

Betaling for ubrugte feriedage eller for sygedage, der kan henføres til ansættelsesperioden, skal - med mindre særlige forhold taler for andet - behandles som en del af vederlaget i tjenesteforholdet (punkt 2.5).

Løn i opsigelsesperioden

Løn eller godtgørelse i opsigelsesperioden kan, selvom den ansatte er ophørt med at arbejde, henføres til det pågældende tjenesteforhold efter artikel 15. Vederlaget skal anses for optjent i det land, hvor det må antages, at den pågældende ville have arbejdet i den pågældende periode (punkt 2.6).

Fratrædelsesgodtgørelse

Fratrædelsesgodtgørelse anses som vederlag, der henføres til det pågældende tjenesteforhold, der er omfattet artikel 15. Fratrædelsesgodtgørelsen fordeles på de enkelte lande i forhold til, hvor arbejdet blev udført i den pågældende periode (eksempelvis de sidste 12-måneders ansættelse) (punkt 2.7).

Se også

[C.F.8.2.2.15.1.2.](#) om fratrædelsesgodtgørelse og lignende.

Erstatning i forbindelse med ophør af tjenesteforhold

Den skattemæssige behandling af en erstatning i forbindelse med opsigelse af tjenesteforholdet afhænger af, hvad der ydes erstatning for. Erstatningen kan ske på grundlag af brud på kontrakt, lovgivning eller kollektive overenskomster. Hvis erstatning fx gives som kompensation for et for kort opsigelsesvarsel, dækker erstatningen over det tabte vederlag i forbindelse med opsigelsen af tjenesteforholdet.

Erstatning, der har karakter af straf, fx ydet i forbindelse med diskrimination eller skade på omdømme eller anseelse, kan efter omstændighederne henføres til artikel 21 (punkt 2.8).

Vederlag i forbindelse med konkurrenceklausul

Vederlag, som en person får som følge af en konkurrenceklausul, er på den ene side forbundet med ansættelsen, men vil på den anden side ikke kunne siges at være erhvervet som følge af arbejdet før tjenesteforholdets ophør. Heraf følger, at vederlaget som udgangspunkt kun kan beskattes i det land, hvor modtageren er hjemmehørende i den periode, hvor udbetalingen sker.

Hvis udbetalingen af vederlaget sker efter ophør af tjenesteforholdet, fx fordi konkurrenceklausulen ikke har reel betydning for arbejdsgiveren, kan det vederlag, der betales i forbindelse hermed, sidestilles med en fratrædelsesgodtgørelse og derfor være omfattet af artikel 15.

Hvis en konkurrenceklausul ikke indebærer separate betalinger herfor efter ophør af tjenesteforholdet, behandles alle betalinger på samme måde som øvrig "gage, løn og andre lignende vederlag" (punkt 2.9).

Pensionsbidrag eller pensionsrettigheder

Det afhænger af omstændighederne, hvorvidt en godtgørelse efter ophør af tjenesteforhold, skal anses for at udgøre et pensionsbidrag eller en pensionsret efter artikel 18, eller om det skal anses for at udgøre et vederlag omfattet af artikel 15.

I det omfang godtgørelse af pensionsbeløbet kan anses for et supplerende vederlag fra den tidligere arbejdsgiver, vil vederlaget være omfattet af artikel 15 (punkt 2.10).

Se også punkt 4 til 6 i kommentaren til artikel 18.

Udskudte vederlag

Forskellige betalinger, der udskydes til efter ophør af ansættelsen, er omfattet af artikel 15 i det omfang, at de kan henføres til en periode fra den tidligere ansættelse i et bestemt land (punkt 2.11).

Resultatløn

Beskatning af vederlag, der betales efter ophør af ansættelsen i form af resultatløn, fx aktieoptioner, afhænger af det enkelte vederlags karakter (punkt 2.12).

Se også punkt 12 til 12.15 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15 (om aktieoptioner).

Se også

[C.F.8.2.2.15.1.2.](#) om aktieoptioner

Sundhedsudgifter og forsikring

En ansat kan være berettiget til dækning af sundhedsudgifter og forsikring i en periode efter ophør af ansættelsen. Den pågældende kan også være berettiget til at modtage andre ydelser fra fx en beskæftigelseskonsulent eller et jobsøgningsbureau. Medmindre der er særlige forhold, vil disse

ydelser anses for at være omfattet af artikel 15, som vederlag der hidrører fra det land, hvor arbejdet blev udført, da ansættelsesforholdet ophørte (punkt 2.13).

Kompensation for tab af fremtidig indtjening

Efter ophør af tjenesteforholdet kan der ske betaling i form af kompensation for tab af fremtidig indtjening som følge af skade eller uarbejdsdygtighed opstået under arbejdets udførelse. Den skattemæssige behandling vil nærmere afhænge af, hvad den enkelte betaling juridisk dækker over. Afhængigt af hvad betalingen dækker over, kan betalingen efter omstændighederne falde ind under artikel 18, 19 eller 20 (punkt 2.14).

Sælgeres kompensation for tab af fremtidige provisioner

Efter ophør af tjenesteforholdet kan sælgere få betaling i form af kompensation for tab af fremtidige provisioner. Den skattemæssige behandling vil afhænge af, hvad den enkelte betaling juridisk set dækker over. Det kan fx være provisioner, som den pågældende sælger allerede var berettiget til på grund af tidligere salg, eller kontraktligt havde krav på som følge af efterfølgende salg til en bestemt kunde, som den pågældende sælger havde skaffet sin arbejdsgiver. I begge disse tilfælde skal betalingen behandles som vederlag for tjenesteydelserne på det tidspunkt, da salget gav sælgeren ret til vederlaget. Betalingen kan også være en kompensation for en mere uvis tabt indtjening, fx fremtidige provisioner, som den pågældende muligt kunne have optjent, hvis arbejdsforholdet var fortsat. En sådan betaling kunne dække over en kompensation for uretmæssig afskedigelse eller en form for fratrædelsesgodtgørelse (punkt 2.15).

Fuld eller delvis løn efter opsigelsen

Som en del af en aftale om ophør af et tjenesteforhold, kan en ansat modtage fuld eller delvis løn i en periode, hvor den pågældende ikke arbejder. Sådanne vederlag er omfattet af artikel 15, og anses for optjent i det land, hvor det er sandsynligt, at den ansatte ville have arbejdet i den pågældende periode, hvis denne havde fortsat med sit arbejde. Dette vil som udgangspunkt være det land, hvor den pågældende afsluttede sit arbejde (punkt 2.16).

Se også

- [C.A.3.1.](#) om løn og honorarindtægter
- [C.A.3.2](#) om feriegodtgørelse
- [C.A.3.3](#) om særlige former for indkomst
- [C.A.3.5](#) om fratrædelsesgodtgørelser
- [C.A.3.1.3](#) om personalegoder
- [C.F.8.2.2.15.1.2](#) om de særlige forhold omkring aktieoptioner

Afgrænsning over for andre artikler

Modeloverenskomstens artikel 15 er en generel regel om løn og lign. i ansættelsesforhold. Den gælder ikke, når et vederlag er omfattet af en anden artikel i modeloverenskomsten.

Modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1, undtager udtrykkeligt situationer, der er omfattet af

- Modeloverenskomstens artikel 16 om bestyrelseshonorarer
- Modeloverenskomstens artikel 18 om pensioner og andet vederlag for tidligere beskæftigelse
- Modeloverenskomstens artikel 19 om vederlag for offentligt hverv

Modeloverenskomstens artikel 15 gælder kun, hvis der er tale om arbejde i tjenesteforhold. Tjenesteydelser, der ydes i frit erhverv, er omfattet af modeloverenskomstens artikel 7, eller eventuelt, hvis der ikke foreligger noget tjenesteforhold, modeloverenskomstens artikel 14, hvis

denne artikel er med i DBO'en. Se afsnit [C.F.3.1.2](#) om afgrænsningen mellem lønindtægt og erhverv i forbindelse med dansk begrænset skattepligt.

Udbetalinger fra en arbejdsskadesforsikring er en social ydelse, der er omfattet af sociallovgivningen. Sådanne udbetalinger omfattes af artikel 18, stk. 2.

Der gælder derudover særlige regler i modeloverenskomstens artikel 17 for kunstnere og sportsfolk. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#).

Se også

- [C.F.8.2.2.14](#) (artikel 14) om tjenesteydelser i frit erhverv
- [C.F.8.2.2.16](#) (artikel 16) om bestyrelses honorarer
- [C.F.8.2.2.18](#) (artikel 18) om pensioner mv.
- [C.F.8.2.2.19](#) (artikel 19) om offentligt hverv

Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og COVID-19

Styresignalet [SKM2020.298.SKTST](#) præciserer, hvordan den aktuelle situation som følge af det globale udbrud af coronavirus (COVID-19) påvirker Danmarks fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til vurderingen af fast driftssted, ledelsens sæde, fysiske personers skattemæssige hjemsted og lønindkomst for fysiske personer, der arbejder i flere lande. Styresignalet er fortsat gældende, og kan ikke anses for ophævet i forbindelse med indarbejdelsen i Den juridiske vejledning.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretten		
SKM2024.333.ØLR	Sagen, der blev behandlet i landsretten i første instans, angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst han oppebar for sit arbejde på et skib, der udførte arbejde på havbunden ud for Y1-land. Det afgørende i sagen var, om den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst regulerer beskatningsretten til indkomst, der er optjent udenfor de nordiske staters område. Landsretten fandt, at Danmark var tillagt beskatningsretten til indkomsten i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, selvom arbejdet var udført udenfor de nordiske staters område. Skatteyderen var derfor alene berettiget til halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 3. Landsretten anførte, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning eller på andet grundlag havde godtgjort en bindende administrativ praksis, der kunne føre til andet resultat.	
SKM2024.311.VLR	En skattepligtig havde indkomst fra arbejde på et skib under (...) flag, som indfangede fiskearten	

	krill ud for Y2-kontinent, og som samtidig forarbejdede den indfangede krill. Landsretten fandt, at skibet ikke sejlede i international trafik i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 15, stk. 3's forstand, og at skibet måtte anses for et fiskefartøj i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15, stk. 4, litra b's forstand. Landsretten stadfæstede derfor byrettens dom, hvorved Skatteministeriet blev frifundet.	
<u>SKM2024.9.ØLR</u>	Sagen angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst han oppebar for sit arbejde på skibe i internationalt farvand. Der var enighed om, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land regulerede beskatningsretten, og at Danmark var tillagt beskatningsretten til lønindkomsten. Idet Danmark var tillagt beskatningsretten, var skatteyderen alene berettiget til halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 3. Spørgsmålet var herefter, om skatteyderen under alle omstændigheder var berettiget til fuld lempelse med henvisning til formuleringer i Den juridiske vejledning og cirkulære nr. 72 af 17. april 1996. Landsretten fandt, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, og at formuleringerne i den dagældende juridiske vejledning ikke kunne føre til andet resultat. Landsretten anførte, at der ved læsningen af Den juridiske vejledning ikke var en reel modsætning mellem vejledningen, herunder vejledningens henvisning til cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, og det overordnede retsgrundlag i LL § 33 A. Landsretten henviste desuden til landsrettens dom i <u>SKM2023.341.ØLR</u>, hvor skatteyderen havde støttet et synspunkt om fuld lempelse på lignende argumentation.	
Landsskatteretsafgørelser		
<u>► SKM2024.413.LSR ◄</u>	► Sagen angik, om vederlaget til klageren for arbejde udført på borerigge i nederlandsk territorium var omfattet af artikel 24 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem Danmark og Nederlandene, således at Danmark skulle indrømme creditlempelse for den betalte skat. Landsskatteretten udtalte, at undtagelsen i artikel 24, stk. 1, 2. pkt., måtte forstås således, at den vedrørte beskatning af selve den virksomhed, der blev udøvet gennem et fast driftssted. Da det var H1 A/S - og ikke klageren - der drev virksomhed ud for den nederlandske kyst, skulle der foretages en vurdering af, om H1 A/S' virksomhed ud for den nederlandske kyst udgjorde et fast driftssted efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5. På	

	baggrund af en konkret vurdering fandt Landsskatteretten, at H1 A/S' virksomhed ud for den nederlandske kyst udgjorde et fast driftssted efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5 under henvisning til protokollens artikel 12, og at artikel 24 derfor ikke fandt anvendelse, jf. artikel 24, stk. 1, 2. pkt. Beskatningsretten til klagerens vederlag skulle således fordeles i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15. Da klageren var hjemmehørende i Danmark, og da arbejdet blev udført i Holland, kunne vederlaget også beskattes i Holland. Idet indkomsten kunne beskattes i Holland efter artikel 15, skulle Danmark ved skatteberegningen indrømme exemptionlempelse efter artikel 23, stk. 5, litra c). Landsskatteretten ændrede Skattestyrelsens afgørelse i overensstemmelse hermed. ◀	
<u>SKM2023.298.LSR</u>	Skattestyrelsen havde for indkomstårene 2015 og 2016 forhøjet klagerens lønindkomst, således at klagerens lønindkomst både bestod af løn for arbejde udført for H1 Ltd. og overførsler foretaget fra H4 Ltd. til klagerens danske konto i F2-Bank. Skattestyrelsen godkendte ikke lempelse for betalt skat i Irland efter art. 23, stk. 1, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 26. marts 1993 mellem Danmark og Irland vedrørende arbejde udført for H1 Ltd. Landsskatteretten fandt, at klageren for de påklagede indkomstår var skattepligtig til Danmark af lønindkomst modtaget for arbejde udført for H1 Ltd. efter statsskattelovens § 4 samt skattepligtig til Danmark af udbytteindkomst for overførsler foretaget fra H4 Ltd. til klagerens danske konto i F2-Bank efter LL § 16 A, stk. 1, og stk. 2, nr. 1. Landsskatteretten fandt herefter, at der ikke var grundlag for at meddele lempelse efter artikel 23, stk. 1, litra a, modsætningsvis, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 26. marts 1993 mellem Danmark og Irland, henset til at klageren ikke havde betalt skat af lønindkomsten til Irland. Landsskatteretten fandt endvidere, at der ikke var hjemmel til at meddele klageren lempelse for skat betalt til Storbritannien for arbejde udført for H1 Ltd., idet beskatningsretten til denne lønindkomst alene tilfaldt Irland, jf. artikel 15, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.	
Skatterådet		
<u>SKM2023.78.SR</u>	Spørgers svenske medarbejdere (sælgere) var i et tjenesteforhold til spørger, som var en dansk virksomhed. De udførte personligt arbejde i Danmark 1-5 dage om måneden. Spørger stillede	

fri bil til rådighed for sælgerne, indregistreret i Sverige.

Medarbejderne benyttede deres firmabil i deres arbejde som sælgere også i de dage, hvor medarbejderne arbejdede i Danmark.

Skatterådet kunne bekræfte, at en svensk medarbejder, som havde bopæl i Sverige og blev beskattet af værdien af fri bil i Sverige, også var skattepligtig af værdien af fri bil i Danmark, hvis medarbejderen arbejdede i Danmark 1-5 dage om måneden. Danmark kunne beskatte den del af vederlaget, som bestod i værdien af fri bil, for de dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark.

Spørgers svenske medarbejdere var kun skattepligtige til Danmark af værdien af fri bil for de specifikke dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark.

Skatterådet kunne således bekræfte, at spørgers svenske sælgere ikke var skattepligtige af værdien af fri bil for en hel måned, hvis de kun arbejdede 1-5 dage i Danmark om måneden. Medarbejderne skulle alene beskattes af værdien af fri bil for de dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark (forholdsmæssig fordeling).

SKM2022.143.SR

Spørgeren havde sin bopæl i Danmark og havde en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning som led i sin ansættelse hos H1 A/S. I forbindelse med sin ansættelse arbejdede spørgeren delvis i Tyskland, hvor han var begrænset skattepligtig efter tysk skattelovgivning. I Tyskland blev spørgeren beskattet af den danske pensionsordning, hvorved den tyske skat blev beregnet af en højere indkomst end i Danmark. Spørgeren var berettiget til lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Spørgsmålet var, hvordan denne lempelse skulle gøres op, når lønindkomsten vedrørende arbejdet i Tyskland blev opgjort forskelligt efter danske og tyske skatteregler.

Skatterådet bekræftede, at spørgeren kunne opnå lempelse for den fulde tyske skat opgjort efter tyske skatteregler ved den danske beskatning af spørgerens lønindkomst. Lempelsen kunne dog ikke overstige den danske skat af lønindkomsten opgjort efter danske skatteregler. Et spørgsmål om anvendelse af pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 4 om skattefrihed for udbetalinger fra pensionsordningen bortfaldt.

SKM2021.211.SR

H1 havde tilknyttet internationale eksperter, som sad i forskellige komiteer, som hver især dækkede et specificeret forskningsområde. Eksperterne vurderede og indstillede til, hvilke ansøgninger om fondsmidler, som de mente, der

skulle godkendes. Det var ikke eksperterne selv, som træffede endelig beslutning om, hvilke ansøgere der fik tildelt fondsmidler. Eksperterne var ikke selv medlemmer af eller medhjælp for bestyrelsen. Eksperterne fik et årligt honorar for deres komitearbejde for H1.

Skatterådet bekræftede, at eksperterne ikke var omfattet KSL § 2, stk. 1, nr. 1, da eksperterne ikke var i tjenesteforhold med H1.

Skatterådet bekræftede ikke, at eksperterne ikke var omfattet KSL § 2, stk. 1, nr. 2, da komitearbejdet var at sidestille med udvalgsarbejde.

Skatterådet bekræftede, at eksperternes indkomst ikke var omfattet artikel 16 i OECD's Modeloverenskomst fra 2017, da eksperterne ikke var medlemmer af en bestyrelse.

Skatterådet bekræftede, at eksperternes indkomst ikke var omfattet artikel 15 i OECD's Modeloverenskomst fra 2017, da eksperterne **ikke var i tjenesteforhold** med H1.

C.F.8.2.2.15.1.2 Periodisering af vederlaget

Indhold

Dette afsnit handler om periodisering af ydelsen og periodiseringens betydning for at henføre et vederlag til artikel 15.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om periodisering
- Aktieoptioner
- Fratrædelsesgodtgørelse og lignende
- Sign-on-fees
- Perioder, hvor der ikke udføres arbejde
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Generelt om periodisering

Modeloverenskomstens artikel 15 omfatter vederlag, der umiddelbart betales eller leveres af en arbejdsgiver til en arbejdstager som betaling for en tjenesteydelse.

Den tidsmæssige sammenhæng mellem tjenesteydelsen og vederlaget kan give anledning til tvivl. Se afsnit [C.F.3.1.2](#) om indtræden og ophør af begrænset skattepligt efter danske regler. Periodisering har givet anledning til særlige tvivl, fx ved, aktieoptioner, fratrædelsesgodtgørelse og lignende og sign-on-fees.

Aktieoptioner

Aktieoptioner er utvivlsomt en form for vederlag som omfattes af modeloverenskomstens artikel 15. Aktieoptioner kan være en køberet eller en tegningsret til aktier.

Punkt 12-12.15 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15 beskriver de særlige problemer ved at anvende overenskomsten på aktieoptioner, herunder samspillet mellem overenskomsten og de enkelte landes lovgivning.

Til aktieoptioner knytter sig navnlig følgende forhold:

- Mange lande beskatter ikke aktieoptioner på det tidspunkt, hvor arbejdet er udført, men på et andet og senere tidspunkt, nemlig når optionen udnyttes til at købe aktier. Det tidspunkt kan ligge efter, at ansættelsesforholdet er ophørt.
- Der skelnes efter overenskomstens kommentarer mellem værdien af aktieoptionen på det tidspunkt, hvor den udnyttes til at købe aktier, og en efterfølgende værdistigning på aktierne. Når aktierne først er købt, betragtes ejeren som en almindelig aktionær, og fortjeneste ved et senere salg af aktierne er omfattet af modeloverenskomstens artikel 13 om kapitalgevinster. Se punkt 12.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Efter punkt 2.2 i kommentaren til overenskomsten er kildelandets beskatningsret betinget af, at gage, løn og andet lign. vederlag stammer fra arbejde udført i dette land. Dette er tilfældet, uanset hvornår indkomsten betales til eller krediteres arbejdstageren, eller på anden måde endeligt erhverves af denne. Modeloverenskomstens artikel 15 tillader derfor, at kildelandet beskatter den del af aktieoptionens værdi, der udgør vederlag, erhvervet i forbindelse med ansættelsesforholdet i dette land, selv om skatten pålignes på et senere tidspunkt, hvor arbejdstageren ikke længere er ansat i dette land. Se punkt 12.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Se også

- [SKM2006.507.SR](#)
- Afsnit [C.A.5.17](#) om beskatning af aktieløn, herunder tildeling af købe- og tegningsretter

Fratrædelsesgodtgørelse og lignende

Fratrædelsesgodtgørelse, løn i opsigelsesperiode og lign. er efter dansk opfattelse omfattet af modeloverenskomstens artikel 15. Se [SKM2005.411.DEP](#) om praksisændring fra indkomståret 2006.

Efter [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, omfatter den begrænsede skattepligt fratrædelsesgodtgørelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning.

Se afsnit [C.F.3.1.2](#), og [SKM2008.475.SR](#) om en stay-on-bonus, udbetalt efter at arbejdsforholdet var ophørt, hvor der blev skelnet mellem den del, der kunne henføres til arbejde udført i Danmark, og den øvrige bonus.

Sign-on-fees

Sign-on-fees til sportsfolk m.fl. er efter dansk opfattelse betaling for det personlige arbejde, som sportsudøveren påtager sig at udføre i det nye ansættelsesforhold, og spørgsmål om beskatningsretten skal derfor behandles efter modeloverenskomstens artikel 15.

Skatteministeriet anser sign-on-fees for vederlag for sportsudøverens tilsagn om udførelse af et personligt arbejde i tjenesteforhold, som er skattepligtigt på tidspunktet for påbegyndelsen af arbejdsforpligtelsen. Se [SKM2007.370.SKAT](#).

Se også

- Afsnit [C.F.1.3](#) om sign on fee i forbindelse med indtræden af fuld skattepligt
- Afsnit [C.F.3.1.2](#) om begrænset skattepligt af lønindtægt
- [SKM2009.30.HR](#) om sign on fee

Perioder, hvor der ikke udføres arbejde

Vederlag, der vedrører perioder, hvor modtageren rent faktisk ikke arbejder, er også vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Det forudsættes, at vederlaget står i forbindelse med et ansættelsesforhold, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 15.

Se [SKM2001.454.LSR](#) om hospitalsindlæggelse og [SKM2008.679.VLR](#) om løn under barsel.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentare
Højesteretsdomme		
SKM2009.30.HR	En fodboldspiller blev anset for skattepligtig af et " sign on fee " på 3,3 mio. kr., som han fik udbetalt af en dansk klub ved kontraktindgåelsen. Fodboldspilleren boede og spillede i England under forhandlingerne om kontrakten, men fløj hjem til underskrivelse og begyndte straks at spille for sin danske klub. Han boede de første måneder på hotel/hos forældre, samtidig med at han afviklede sine forhold i England. Han blev straks ved sin ankomst til Danmark, umiddelbart før kontraktunderskrivelsen - anset for at påbegynde sit ophold i Danmark af mindst 6 måneders varighed. Dette ophold blev ikke anset for afbrudt ved kortvarige besøg i England, hvorfor han blev anset for fuld skattepligtig efter KSL § 1 , stk. 1, nr. 2.	
Landsretsdomme		
SKM2008.679.VLR	Løn under barsel blev anset som omfattet af den begrænsede skattepligt efter KSL § 2 , stk. 1, litra b, jf. § 43, stk. 2, litra g, jf. Kildeskattebekendtgørelsens § 20, nr. 7. (Ydelser i forbindelse med barselsorlov er omfattet af den nugældende KSL § 2 , stk. 1, nr. 12.) Ifølge DBO med USA tilkom beskatningsretten Danmark som kildeland efter artikel 19. Af disse grunde var lønnen med rette beskattet i Danmark. Løn under barsel	
Landsskatteretskendelser		
SKM2009.733.LSR	Størstedelen af en fratrædelsesgodtgørelse skulle anses for erhvervet inden fraflytning til Spanien og skulle derfor beskattes i Danmark. Det kunne allerede inden fraflytningen slås fast, hvor stor denne del af beløbet var. En mindre del af beløbet var suspensivt betinget og kunne først gøres op efter fraflytningen. Beskatningsretten for denne del af beløbet tilkom Spanien. Fratrædelses-godtgørelse.	
SKM2006.353.LSR	En skatteyder, hvis fulde skattepligt var ophørt, blev anset for begrænset skattepligtig af løn, udbetalt under barselsorlov af et amt. Der blev henset til, at skatteyderen under barselsorloven var ansat i og aflønnet som en lønmodtager af amtet, at ansættelsesforholdet fortsat bestod under barselsorloven, at det arbejde, der fysisk var udført som led i ansættelsesforholdet i det hele var udført her i landet, samt at den løn, som klageren modtog under barselsorloven, måtte anses for at træde i stedet for løn for personligt arbejde i tjenesteforhold. Løn under barsel	
SKM2001.454.LSR	Klageren, som var fuldt skattepligtig til Danmark, var kommunalt ansat i Grønland. Ansættelsesforholdet ophørte den 1. juli 1998. Klageren var under hospitalsbehandling i Danmark fra den 19. maj 1998. Da lønnen relaterede sig til ansættelsesforhold i Grønland, blev arbejdet, for hvilket lønnen indtil 1. juli 1998 var udbetalt, anset for i skattemæssig henseende at være udført i Grønland. Grønland havde derfor beskatningsretten. Løn under sygdom	
Skatterådet		
SKM2021.6.SR	Spørger og spørgers ægtefælle påtænkte at flytte til USA ultimo 2020. Spørger skulle som led i sin stilling som administrerende direktør i det danske selskab H1 ApS og direktør i et datterselskab i USA arbejde på at	

	udvide koncernens erhvervsmæssige aktiviteter i USA. Skatterådet bekræftede, at spørgers fulde danske skattepligt ikke ophørte. Derudover bekræftede Skatterådet, at spørger efter sin fraflytning havde skattemæssigt hjemsted i USA. Skatterådet bekræftede derudover, at spørger ikke skulle fraflytterbeskattes af optioner, som ikke var retserhvervet på tidspunktet for fraflytningen. Endelig svarede Skatterådet, at der baseret på dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA skulle ske fordeling af optionerne mellem Danmark og USA i forhold til, hvor arbejdet var udført, når optionerne var tildelt spørger på grundlag af ansættelsen i H1 ApS. Der skulle dog ikke ske fordeling, når optionerne var tildelt spørger, som medlem af bestyrelsen i det danske selskab G1 ApS.	
R	<u>SKM2010.542.S</u> Retserhvervelsestidspunktet for købe-/tegningsretter til aktier (efterfølgende benævnt "optioner") i det udenlandske moderselskab A var udsendt til vestingstidspunktet. Tilsvarende gjaldt for A's betingede aktier. For medarbejdere ansat i A-koncernen, der flyttede til Danmark med ikke-retserhvervede optioner, skulle der ikke fastsættes nogen indgangsværdi. Danmark beskatter efterfølgende den fulde fortjeneste ved udnyttelse/afståelse af optioner og giver lempelse for den del af en eventuelt udenlandsk betalt skat, der relaterer sig til arbejde udført i udlandet i vestingsperioden. Skatterådet kan ikke bekræfte, at værdiansættelsen af retserhvervede køberetter sker efter samme principper i en til- og fraflytningssituation. Der sker kun fraflytningsbeskatning af retserhvervede optioner. Der er ikke hjemmel til fraflytningsbeskatning af de såkaldte eventualretter. Afstår eller udnytter en medarbejder optioner efter flytning fra Danmark, er medarbejderen begrænset skattepligtig til Danmark af den del af vederlaget, der relaterer sig til arbejde udført i Danmark.	
	<u>SKM2010.50.SR</u> Skatterådet udtalte, at aktieoptioner, som spørgeren var tildelt i 2001, mens han arbejdede i og var fuldt skattepligtig til Sverige, skulle anses som løn omfattet af artikel 15 i den nordiske DBO. Spørgeren havde imidlertid ikke dokumenteret tilstrækkeligt, at aktieoptionerne, som han havde fået tildelt efter sin tilflytning til Danmark, var en videreførelse af aktieoptioner, som han havde fået tildelt i 2001, mens han arbejdede i og var fuldt skattepligtig til Sverige. Skatterådet fandt derfor ikke grundlag for at anse nogen del heraf for at hidrøre fra arbejde udført i Sverige. Aktieoptioner	
R	<u>SKM2008.475.S</u> Spørgeren anset for begrænset skattepligtig af en del af stay-on-bonus, som han fik udbetalt 12 måneder efter salg af aktiemajoriteten i arbejdsgiverselskabet. Skattepligten omfattede kun den del af bonussen, der kunne henføres til arbejde i Danmark i fastholdelsesperioden. Ingen del af bonussen kunne beskattes som vederlag for, at spørgeren havde fraskrevet sig en tidligere aftalt ret til fratrædelsesgodtgørelse i tilfælde af ejerskifte. Ydelser efter ophør.	
R	<u>SKM2006.507.S</u> Spørgeren havde arbejdet og været beskattet som resident i England siden 1997, men flyttede pr. 1. april 2006 tilbage til Danmark. I perioden 1997-2004 havde arbejdsgiver tildelt ham aktieoptioner. Optionerne var ikke udnyttet ved tilflytningen til Danmark. Optionerne ville efter engelsk ret blive beskattet som løn på udnyttelsestidspunktet. Spørgeren spurgte Skatterådet, om Danmark ville anerkende, at beskatningsretten til gevinst opnået fra disse aktieoptioner indtil udnyttelsestidspunktet var tillagt England efter artikel 15 i den dansk-britiske DBO. Skatterådet udtalte med henvisning til kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15, at England uanset fraflytningen ville have beskatningsretten til værdien af aktieoptionerne på udnyttelsestidspunktet, også selv om en del af værditilvæksten måtte være opstået efter fraflytningen. Den del af værditilvæksten, der opstod efter fraflytningen, ville dog samtidig indgå i dansk aktieavancebeskatning ved afståelse af aktierne. Denne del af værditilvæksten ville dermed blive dobbeltbeskattet. Danmark var forpligtet efter den dansk-britiske DBO til at give creditlempelse for den betalte skat i England, uanset om den var betalt i et tidligere indkomstår. Aktieoptioner.	

Indhold

Afsnittet handler om

- Bopælslandets beskatningsret ([C.F.8.2.2.15.2.1](#))
- 183-dages-reglen ([C.F.8.2.2.15.2.2](#))
- Løn ved arbejde på skibs- eller luftfartøj i international trafik ([C.F.8.2.2.15.2.3](#))

C.F.8.2.2.15.2.1 Bopælslandets beskatningsret

Indhold

Dette afsnit handler om bopælslandets ret til at beskatte vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold kan som udgangspunkt beskattes i det land, hvor personen er hjemmehørende (bopælslandet). Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1.

Hvis personen er hjemmehørende i det land, hvor arbejdet udføres, kan kun det pågældende land beskatte vederlaget. Så er det uden betydning, om arbejdsgiveren eventuelt er hjemmehørende i det andet land.

Afgrænsning over for kildelandets beskatningsret

Hvis personen udfører arbejdet i det andet land end det, hvor han eller hun er hjemmehørende, kan det land, hvor arbejdet er udført (kildelandet) beskatte vederlaget. Bopælslandet skal da give lempelse for beskatningen i kildelandet efter modeloverenskomstens artikel 23, med mindre betingelserne for bopælslandets beskatning i henhold til artikel 15, stk. 2, er opfyldt. Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2, og afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#) om 183-dages-reglen. Se også [SKM2022.394.ØLR.](#)

Triangulære situationer

Arbejde, der udføres i tredjelande, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 15, stk. 1, 1. pkt. Det gælder som udgangspunkt også i de situationer, hvor der er en arbejdsgiver i et tredjeland.

Eksempel

Spørgeren havde tidligere boet en årrække i Storbritannien, hvor hans ægtefælle stadig boede. Nu boede og arbejdede spørgeren sædvanligvis i Schweiz for et selskab på Jersey, der havde filial i Schweiz. Spørgerens løn og bonus kom dels fra Schweiz, dels fra Jersey. Spørgeren påtænkte at arbejde i forbindelse med ferie i Danmark, hvor han ville anvende sit sommerhus her i landet. Skatterådet bekræftede, at spørgeren ville blive fuldt skattepligtig i Danmark i forbindelse med sit arbejde her. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren ikke blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i den forbindelse. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at spørgerens løn og bonus ikke blev beskattet i Danmark.

Den løn og bonus som spørgeren modtog for arbejde udført i filialen i Schweiz, var omfattet af artikel 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, som vedrører beskatning af vederlag i et tjenesteforhold. Denne indkomst skulle derfor som udgangspunkt

beskattes i det land, hvor modtageren var skattemæssigt hjemmehørende. Da spørgeren ifølge besvarelsen blev anset for fuldt skattepligtig i Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7 men skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz skulle artikel 4, stk. 2, litra b, skulle denne indkomst beskattes i Schweiz ifølge artikel 15, stk. 1.

Filialen i Schweiz udgjorde en del af selskabet på Jersey, som havde etableret filialen. Når spørgeren arbejdede i Danmark, blev arbejdet således udført for dette selskab, som hørte hjemme på Jersey. Selvom arbejdet blev udført for selskabet på Jersey, skulle dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz anvendes ved vurderingen af beskatningsret til indkomsten, når der var tale om arbejde udført i Danmark af en person, som var skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz. Dette var en følge af dommen i [SKM2007.27.ØLR](#), som vedrører beskatning af lønindkomst og fastlæggelse af, hvor der foreligger et fast driftssted og hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst, der skal anvendes i en triangulær situation.

Ifølge reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz artikel 15, stk. 2, kan arbejde udført i det andet land (Danmark) stadig beskattes i det land, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende (Schweiz) ifølge reglerne i artikel 15, stk. 2. Forudsætningen for det er, at modtageren ikke opholder sig i den anden stat (Danmark) i mere end 183 dage indenfor skatteåret i dette land, at vederlaget hverken betales af en arbejdsgiver eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i den anden stat (Danmark) eller et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i den anden stat (Danmark). I forbindelse med arbejde i Danmark er det kalenderåret, som er skatteåret.

Selskabet på Jersey havde efter det oplyste ikke fast driftssted i Danmark, og spørgeren ville efter det oplyste alene udføre arbejde i Danmark i 20-30 dage om året. Beskatningsretten til spørgerens lønindkomst for udførelsen af arbejdet i Danmark ville derfor tilkomme Schweiz ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz artikel 15, stk. 2.

Aftalen mellem Danmark og Jersey om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer var ikke relevant ved besvarelsen af spørgsmålet. Se [SKM2021.647.SR](#).

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om fordelingen af beskatningsretten
- [C.F.8.2.2.4.1.1](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende (skattemæssigt hjemsted) for fysiske personer
- [C.F.8.2.2.23](#) (artikel 23) om lempelsesregler
- [C.F.4](#) om [LL § 33](#), [LL § 33 A](#) og lempelsesberegning

Bemærk

Det er normalt let at konstatere, i hvilket land arbejdet er udført. Det afhænger af, hvor personen opholdt sig, mens arbejdet blev udført. Ved visse former for arbejde kan det dog være vanskeligt at fastslå, hvor det er udført. Se [SKM2006.547.HR](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2023.339.HR	Sagen angik, om en skatteyder var berettiget til lempelse efter enten ligningslovens § 33 A eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Kina for en række vederlag, som skatteyderen havde modtaget i forbindelse med, at han fratrådte sin stilling hos sin tidligere arbejdsgiver. Skatteyderen, som var fuldt skattepligtig til Danmark, havde forud for fratrædelsen været udstationeret til Kina.	Tidligere instans SKM2022.394.ØLR

	Højesteret tiltrådte, at skatteyderens ansættelsesforhold i relation til spørgsmålet om lempelse efter ligningslovens § 33 A skulle anses for ét ansættelsesforhold, og at dette spørgsmål ikke gav grundlag for at forelægge spørgsmål herom for Domstolen. Højesteret tiltrådte endvidere, at der ikke var grundlag for at indrømme skatteyderen yderligere lempelse for løn i opsigelsesperioden, end det som Skatteministeriet anerkendte for landsretten. Højesteret fandt - i modsætning til landsretten - at fratrædelsesgodtgørelser efter ligningslovens ordlyd og forarbejder som udgangspunkt ikke er omfattet af adgangen til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Skatteyderen var heller ikke berettiget til lempelse efter fast administrativ praksis, der forudsætter, at fratrædelsesgodtgørelserne kan anses for erhvervet udelukkende som følge af arbejdet i Kina. Af de grunde, der var anført af landsretten, tiltrådte Højesteret endvidere, at Kina som kildestat ikke var tillagt en eksklusiv beskatningskompetence, og at lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten derfor forudsatte, at der var betalt skat til Kina. Højesteret fandt efter sagens forløb ikke at kunne tage stilling til, om der var betalt skat i Kina af de omtvistede vederlag. Højesteret stadfæstede på denne baggrund landsrettens dom.	
<u>SKM2006.547.H</u> <u>R</u>	En dansker, der var bosiddende i England, blev anset for skattepligtig af beløb udbetalt af et engelsk selskab i forbindelse med, at han havde udført arbejde i Danmark for et dansk søsterselskab. Det danske søsterselskab var hans reelle arbejdsgiver, og der forelå ikke en skriftlig ansættelsesaftale mellem danskeren og det engelske selskab. Det engelske selskab havde kun udbetalt løn til danskeren i den periode, som han havde udført arbejde for det danske selskab, og det danske selskab havde fuldt ud godtgjort det engelske selskab den udbetalte løn. Betingelsen i den dansk-britiske DBO artikel 15 for at lade beskatningsretten tilkomme England var ikke opfyldt. En del af det samlede vederlag blev anset for at vedrøre et tysk forbundet selskab og skulle ikke beskattes i Danmark.	
Landsretten		
<u>SKM2024.333.Ø</u> <u>LR</u>	Sagen, der blev behandlet i landsretten i første instans, angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst han oppebar for sit arbejde på et skib, der udførte arbejde på havbunden ud for Y1-land. Det afgørende i sagen var, om den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst regulerer beskatningsretten til indkomst, der er optjent udenfor de nordiske staters område. Landsretten fandt, at Danmark var tillagt beskatningsretten til indkomsten i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, selvom arbejdet var udført udenfor de nordiske staters område. Skatteyderen var derfor alene berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Landsretten anførte, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning eller på andet grundlag havde godtgjort en bindende administrativ praksis, der kunne føre til andet resultat.	
<u>SKM2024.9.ØLR</u>	Sagen angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv	

lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst han oppebar for sit arbejde på skibe i internationalt farvand. Der var enighed om, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land regulerede beskatningsretten, og at Danmark var tillagt beskatningsretten til lønindkomsten.

Idet Danmark var tillagt beskatningsretten, var skatteyderen alene berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Spørgsmålet var herefter, om skatteyderen under alle omstændigheder var berettiget til fuld lempelse med henvisning til formuleringer i Den juridiske vejledning og cirkulære nr. 72 af 17. april 1996.

Landsretten fandt, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, og at formuleringerne i den dagældende juridiske vejledning ikke kunne føre til andet resultat. Landsretten anførte, at der ved læsningen af Den juridiske vejledning ikke var en reel modsætning mellem vejledningen, herunder vejledningens henvisning til cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, og det overordnede retsgrundlag i ligningslovens § 33 A. Landsretten henviste desuden til landsrettens dom i [SKM2023.341.ØLR](#), hvor skatteyderen havde støttet et synspunkt om fuld lempelse på lignende argumentation.

Skatterådet

[SKM2023.158.S](#)
R

Spørger var flyttet fra Danmark, og spørger ville for en længere og ikke afgrænset periode fremover bo, arbejde og hovedsageligt opholde sig i Tyskland.

Skatterådet fandt, at spørger havde stærke økonomiske interesser i Tyskland, hvor han havde sine erhvervsinteresser. Spørger havde også personlige interesser i Tyskland, herunder deltagelse i kulturelle aktiviteter og sport. Spørger havde samtidig stærke personlige interesser i Danmark, idet hans ægtefælle boede i Danmark.

På baggrund af en helhedsvurdering af spørgers ovennævnte livsinteresser, fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, jf. OECD's kommentar 10 til artikel 4, med hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser og dermed spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a).

Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra a) (midtpunkt for livsinteresser) i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Det var oplyst, at spørger forventedes at opholde sig i Tyskland i mindst 240 dage i 2023. Ligeledes forventede spørger i de efterfølgende år og så længe opholdet i Tyskland varede, at spørger i langt overvejende grad opholdt sig væsentligt mere i Tyskland end alle andre stater, herunder Danmark, tilsammen.

Skatterådet fandt på den baggrund, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, ville have ophold.

Spørger arbejdede for et kinesisk selskab med filial i Tyskland. Filialen var en del af det kinesiske selskab. Dette indebar, at der forelå en såkaldt triangulær situation, idet der var tre lande (Tyskland,

	Danmark og Kina), der potentielt kunne påberåbe sig en beskatningsret til spørgers indkomst. Selvom arbejdet udførtes for det kinesiske selskab med arbejdssted ved dette selskabs filial i Tyskland, skulle dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland imidlertid anvendes ved vurderingen af beskatningsret til indkomsten, når der var tale om arbejde udført af en person, som var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland. Skatterådet kunne bekræfte, at det vederlag, spørger modtog fra sin kinesiske hvervgiver for arbejde udført i Tyskland, imens spørger havde skattemæssigt hjemsted i Tyskland, kun kunne beskattes i Tyskland, jf. artikel 15, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.	
<u>SKM2021.647.S</u> <u>R</u>	Spørgeren havde tidligere boet en årrække i Storbritannien, hvor hans ægtefælle stadig boede. Nu boede og arbejdede spørgeren sædvanligvis i Schweiz for et selskab på Jersey, der havde filial i Schweiz. Spørgerens løn og bonus kom dels fra Schweiz, dels fra Jersey. Spørgeren påtænkte at arbejde i forbindelse med ferie i Danmark, hvor han ville anvende sit sommerhus her i landet. Spørgeren påtænkte også at være medstifter af et selskab i Spanien, som i givet fald ville blive stiftet med det formål at købe en grund i Spanien, hvorpå selskabet skulle opføre en feriebolig. Det var tanken, at ferieboligen primært skulle udlejes, men den kunne også anvendes af ejerne af selskabet. Skatterådet bekræftede, at spørgeren ville blive fuldt skattepligtig i Danmark i forbindelse med sit arbejde her. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren ikke blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i den forbindelse. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at spørgerens løn og bonus ikke blev beskattet i Danmark. Endelig bekræftede Skatterådet, at spørgerens rådighed over en eventuel feriebolig i Spanien, der skulle ejes af et spansk selskab ikke skulle beskattes i Danmark.	
<u>SKM2021.6.SR</u>	Spørger og spørgers ægtefælle påtænker at flytte til USA ultimo 2020. Spørger skal som led i sin stilling som administrerende direktør i det danske selskab H1 ApS og direktør i et datterselskab i USA arbejde på at udvide koncernens erhvervsmæssige aktiviteter i USA. Skatterådet bekræfter, at spørgers fulde danske skattepligt ikke ophører. Derudover bekræfter Skatterådet, at spørger efter sin fraflytning har skattemæssigt hjemsted i USA. Skatterådet bekræfter derudover, at spørger ikke skal fraflytterbeskattes af optioner, som ikke er retserhvervet på tidspunktet for fraflytningen. Endelig svarer Skatterådet, at der baseret på dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA skal ske fordeling af optionerne mellem Danmark og USA i forhold til, hvor arbejdet er udført, når optionerne er tildelt spørger på grundlag af ansættelsen i H1 ApS. Der skal dog ikke ske fordeling, når optionerne er tildelt spørger, som medlem af bestyrelsen i det danske selskab G1 ApS.	

C.F.8.2.2.15.2.2 183-dages-reglen

Indhold

Dette afsnit handler om 183-dages-reglens betydning for afgørelsen af, om beskatningsretten tilkommer bopælslandet eller kildelandet.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Opgørelse af de 183 dage
- Arbejdsgiveren må ikke være hjemmehørende i kildelandet
- Vederlaget må ikke vedrøre et fast driftssted i kildelandet
- Professorreglen
- Særregler om subsidier beskatningsret
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Hvis arbejdet er udført i et andet land end bopælslandet, kan vederlaget, der optjenes i det andet land (kildelandet), beskattes der. Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1.

Kildelandet kan ikke beskatte, hvis disse tre betingelser er opfyldt:

- a. Modtageren af vederlaget opholder sig i kildelandet i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i en periode på 12 måneder, der begynder eller slutter i det pågældende indkomstår, og
- b. vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i kildelandet, og
- c. vederlaget ikke påhviler et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i kildelandet

Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2.

Bemærk

Arbejdet anses for udført det sted, hvor den ansatte fysisk er til stede på det tidspunkt, hvor den pågældende udfører det arbejde, som der modtages vederlag for.

Hvis opholdet i kildelandet overstiger 183 dage, tillægges kildelandet beskatningsretten fra opholdets begyndelse, og altså ikke først efter at grænsen på de 183 dage eventuelt overskrides.

Tilsvarende tillægges kildelandet beskatningsretten, hvis vederlaget til arbejdstageren betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i kildelandet, eller vederlaget udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i kildelandet.

Betingelserne under b) og c) har OECD medtaget for at undgå, at kildelandet beskatter kortvarige ophold, hvor vederlaget ikke er fradragsberettiget i kildelandet, fordi arbejdsgiveren ikke er skattepligtig til kildelandet. Se punkt 6.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15. Danmark skal have en intern beskatningshjemmel for at kunne udnytte en beskatningsret, der følger af en DBO.

For begrænset skattepligtige personer i tjenesteforhold, se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, jf. stk. 9.

Se også

- Se også afsnit [C.F.3.1.2](#) om lønindtægt for begrænset skattepligtige

Arbejde i flere lande

Det er afgørende, hvor arbejdstageren faktisk opholder sig, når han arbejder. Hvis den pågældende både udfører arbejde i kildelandet og bopælslandet, skal der ske en opdeling af, hvor indkomsten skal beskattes. Se punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om fordeling af beskatningsretten
- [C.F.8.2.2.4.1.1](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende (skattemæssigt hjemsted) for fysiske personer

Opgørelse af de 183 dage

Arbejds- og opholdsdage

I de 183 dage medregnes de dage, hvor personen er fysisk til stede i kildelandet. Det er ligegyldigt, om personen arbejder den pågældende dag eller ej. Rejsedage, hvor personen er på vej ind i eller ud af kildelandet, tælles med. Se punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Eksempel

Ved opgørelse af opholdsdage i Tyskland efter DBO'ens artikel 15, stk. 2, skulle medregnes både arbejdsdage og fridage. Opholdene i Tyskland oversteg hermed 183 dage, og Tyskland havde derfor beskatningsretten til arbejdsindkomst optjent i Tyskland. Se [SKM2001.26.LSR](#).

Hele og brudte døgn

Både hele og brudte døgn i opholdslandet (kildelandet) regnes med. Ved brudte døgn forstås, udover til- og afrejsedage, også løbende arbejdsdage uden overnatning i arbejdslandet.

Ferier, weekendophold eller andre ophold uden for opholdslandet skal ikke medregnes.

Fridage, afspadsering og lign. arbejdsfrie dage, der tilbringes i opholdslandet, skal derimod medregnes til de 183 dage.

Eksempel

Hvis en person, der er hjemmehørende i Danmark, arbejder (opholder sig) i fx Norge fra søndag til fredag eftermiddag, fragår kun den efter fredagen følgende lørdag ved opgørelsen af opholdets længde i Norge. Se skd.1983.65.34.

12 måneders-perioden

De 183 dage må ikke være overtrådt i nogen 12 måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende indkomstår. Se punkt 4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15. Der tælles for det indkomstår, hvor DBO'en skal anvendes. Det vil sige, at en optælling godt kan omfatte dage, der ligger forud for DBO'ens ikrafttræden.

Ved "det pågældende indkomstår" (eller skatteår) forstås indkomståret i det land, hvor en person har udført sit arbejde. Dette kan have betydning, hvor fx bopælslandets indkomstår går fra den 1. januar til den 31. december og kildelandets indkomstår går fra den 1. august til den 31. juli. Se nærmere punkt 4.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Kun ophold i kildelandet tæller med

Dage, hvor personen var skattemæssigt hjemmehørende til det land, der senere er blevet kildeland, må ikke medregnes. Se punkt 5.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Eksempel

En person P er skattemæssigt hjemmehørende i land A, men flytter i løbet af et indkomstår til land B og bliver skattemæssigt hjemmehørende der. Efter flytningen fra land A til land B opholder personen sig fortsat i land A og udfører arbejde der - eller ind- og udrejser af land A - i et antal dage. I perioden frem til fraflytning kan land A selvfølgelig beskatte P's arbejdsvederlag, da P er

skattemæssigt hjemmehørende i land A. Om land A også kan beskatte P's arbejdsvederlag efter fraflytningen, afhænger efter artikel 15, stk. 1, litra a, af, om P inden for nogen 12 måneders-periode har opholdt sig 183 dage eller mere i land A. Når der skal optælles dage for at konstatere dette, må land A ikke medregne de dage i begyndelsen af året, hvor A var skattemæssigt hjemmehørende i land A. Den første 12 måneders-periode der skal optælles, er altså den, der starter den dag, hvor P flyttede fra land A til land B.

Variationer i de indgåede overenskomster

De indgåede overenskomster kan have lidt forskellige bestemmelser om opgørelsen af de 183 dage, fx.

- a. 183 dage inden for et skatteår
- b. 183 dage inden for et indkomstår
- c. 183 dage inden for en 12 måneders-periode
- d. 183 dage inden for en 12 måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende indkomstår
- e. 183 dage inden for et kalenderår

Hvis bopælslandets og kildelandets skatteår eller indkomstår afviger fra hinanden lægges kildelandets skatteår/indkomstår til grund for opgørelsen af de 183 dage.

En 12 måneders-periode skal altid kunne opgøres for den enkelte periode, uanset om DBO'en har medtaget formuleringen "der begynder eller slutter i det pågældende indkomstår". Der er altså ingen forskel på situation c) og d).

Ældre DBO'er

Reglen om, at der skal tælles dage for hver eneste 12 måneders-periode, der begynder eller slutter i indkomståret, er indført i modeloverenskomsten i 1992. Indtil 1992 skulle der kun tælles dage inden for et indkomstår. Se punkt 4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15 om baggrunden for ændringen.

Visse ældre DBO'er indeholder stadig en 183-dages-regel, der er baseret på, at der kun optælles dage én gang pr. indkomstår. Hvis der er forskel på indkomst-/skatteår i de to lande, er det kildelandets indkomst-/skatteår der optælles efter.

Der findes også enkelte DBO'er, der

- har en afvigende generel optællingsregel eller
- har en afvigende regel for særlige situationer, fx
 - regler om, at kildelandet kan beskatte vederlag for arbejde, der udføres på kildelandets kontinentalsokkel for arbejdsgivere, der driver virksomhed med forundersøgelse, efterforskning eller udnyttelse af kulbrinteforekomster, hvis blot arbejdet strækker sig over mere end 30 dage inden for en 12 måneders-periode
 - en regel om, at en professor eller lærer, der er hjemmehørende i det ene land, og som modtager vederlag for undervisning ved et universitet, skole el.lign. i det andet land, er fritaget for beskatning i det land, hvor arbejdet udføres (kildelandet), hvis opholdet ikke strækker sig ud over fx to år. Se punkt 11 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15 og [SKM2008.435.SR](#) om professorreglen i den dansk-japanske DBO

Der er eksempler på DBO'er, der ikke følger modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2. Fx DBO'erne med Irland, Malaysia og Grønland.

Når en ældre DBO med optælling pr. indkomstår afløses af en ny DBO med optælling for alle 12 måneders-perioder, kan optællingen omfatte dage, hvor den nye DBO endnu ikke er trådt i kraft.

Arbejdsgiveren må ikke være hjemmehørende i kildelandet

Bopælslandet kan ikke beskatte, hvis arbejdsgiveren er hjemmehørende i kildelandet.

Det er normalt enkelt at konstatere, om arbejdsgiveren er hjemmehørende i det land, hvor arbejdstageren udfører arbejdet (kildelandet). I særlige tilfælde kan der dog være tvivl om, hvem den egentlige arbejdsgiver er. Se [SKM2006.547.HR](#) og nedenfor om arbejdsudleje.

Kravet om, at arbejdsgiveren ikke må være hjemmehørende i kildelandet, betyder, at arbejdsgiveren enten skal være hjemmehørende i arbejdstagerens bopælsland eller i et tredjeland.

Det forekommer i nogle DBO'er, at der er et krav om, at arbejdsgiveren skal være hjemmehørende i samme land som arbejdstageren. Se punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15. Eksempler på denne alternative formulering findes i DBO'erne med Cypren, Italien, Polen og Storbritannien.

Arbejdsgiver

Begrebet arbejdsgiver er ikke nærmere defineret i modeloverenskomstens artikel 15. Se kommentaren til OECD modellens artikel 15 punkt 8.1 til 8.15 og punkt 8. 28 vedrørende generelle overvejelser. Se også kommentarens punkt 8.16 til 8.25 med eksempler på, hvornår der kan foreligge en arbejdsgiver i skattemæssig henseende. Se kommentarens punkt 8.26 og punkt 8.27 om centraliserede funktioner.

Særligt om arbejdsudleje

I punkt 8.13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15, beskrives arbejdsgiveren i relation til arbejdsudleje som en person, der af en fysisk person får udført tjenesteydelser, som er en integrerende del af virksomheden i det foretagende, hvori tjenesteydelserne leveres. Se også afsnit [C.F.3.1.4.2](#) om beskatning af arbejdsudleje.

I det land, hvor arbejdet udføres (kildelandet), er arbejdsudleje det forhold, at en arbejdstager, der er hjemmehørende i et andet land, bliver stillet til rådighed af sin arbejdsgiver, der også er hjemmehørende i det andet land, for at udføre arbejdet i kildelandet for en anden arbejdsgiver (hvervgiveren), der er hjemmehørende i kildelandet.

Hvis hvervgiveren er den egentlige arbejdsgiver i forhold til 183-dages-reglen, er betingelsen om, at arbejdsgiveren ikke må være hjemmehørende i kildelandet, ikke opfyldt. I så fald gælder 183-dages-reglen ikke. Kildelandet kan beskatte arbejdstageren af vederlaget fra første dag ifølge hovedreglen i modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1.

Eksempel

En dansk gartnerivirksomhed aftaler med en polsk virksomhed, at den polske virksomhed stiller 5 ansatte til rådighed for arbejde i 3 måneder i det danske gartneri. I denne periode anses det danske gartneri for den virkelige arbejdsgiver i forhold til modeloverenskomsten. Danmark har derfor beskatningsretten til de ansattes vederlag. Gartneriet skal herefter indeholde 8 pct. AM-bidrag og 30 pct. arbejdsudlejesskat. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 3, og stk. 4, og KSL § 48 B. og afsnit [C.F.3.1.4.2](#) om arbejdsudleje.

Arbejdsudleje er ikke omtalt i modeloverenskomstens artikel 15, men kun i punkt 8 ff. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Arbejdsudleje skal afgrænses over for entrepriseforhold, se:

- Punkt 8-8.28 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15

- [C.F.3.1.4.2](#) om de danske arbejdsudlejeregler, der følger principperne i modeloverenskomstens kommentarer. Der omtales også en række afgørelser

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om fordeling af beskatningsretten
- [C.F.8.2.2.4.1.1](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende (skattemæssigt hjemsted) for fysiske personer

Bemærk

Enkelte DBO'er indeholder særlige bestemmelser om arbejdsudleje, der afviger fra de generelle bestemmelser i modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2. Se DBO med Storbritannien, artikel 15, stk. 3, og DBO med Tyskland, artikel 15, stk. 4.

Vederlaget må ikke vedrøre et fast driftssted i kildelandet

Denne betingelse er kun relevant, hvis arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i kildelandet. I så fald er der en ekstra betingelse, der skal være opfyldt: Vederlaget må ikke blive båret af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i kildelandet.

Arbejdsgiveren kan opfylde denne betingelse på to måder:

- Arbejdsgiveren har ikke noget fast driftssted i kildelandet, eller
- Arbejdsgiveren har ganske vist et fast driftssted i kildelandet, men det er ikke det faste driftssted, der bærer udgiften til aflønning af arbejdstageren

Vederlaget er en omkostning for arbejdsgiveren. Når arbejdsgiveren har et fast driftssted i kildelandet, gælder modeloverenskomstens artikel 7 om fordelingen af omkostninger mellem det faste driftssted og resten af foretagendet. Se afsnit [C.F.8.2.2.7](#).

Udtrykket fast driftssted er defineret i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, men specielt hvor det drejer sig om bygge- og anlægsvirksomhed kan der være forskelle i definitionen i de enkelte DBO'er om, hvornår der foreligger et fast driftssted.

Se også

- [C.F.8.2.2.5](#) om begrebet fast driftssted
- [SKM2014.39.SR](#) om fast driftssted i forbindelse med monteringsarbejde

Bemærk

Kildelandets og bopælslandets indbyrdes DBO afgør, om arbejdsgiveren har fast driftssted i kildelandet eller ej. Når arbejdsgiveren og arbejdstageren er hjemmehørende i hvert sit land, opstår spørgsmålet, hvilken DBO kildelandet skal bruge. Fastlæggelsen af driftsstedet afgøres på grundlag af definitionen af fast driftssted i de enkelte arbejdstageres hjemlande. Se [SKM2007.27.ØLR](#).

Eksempel

Et schweizisk selskab udførte aktiviteter uden for dansk territorium, men på den danske kontinentalsokkel. De ansatte var hjemmehørende i en række andre lande. Da de øvrige betingelser for dansk beskatning var opfyldt, beroede afgørelsen på, om arbejdsvederlaget blev udredet af et dansk fast driftssted efter definitionen i DBO'en med de enkelte arbejdstageres hjemlande. Da aktiviteten kun havde været af kortvarig karakter, forelå der ikke dansk driftssted, og Danmark havde dermed ikke beskatningsretten.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om fordeling af beskatningsretten

- [C.F.8.2.2.4.1.1](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende (skattemæssigt hjemsted) for fysiske personer
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om begrebet fast driftssted

Professorreglen

Modeloverenskomsten indeholder ikke en særlig regel for gæsteprofessorer, men en række DBO'er indeholder en særlig bestemmelse herom.

Den såkaldte "professorregel" går i de fleste tilfælde ud på, at en professor eller lærer, der er hjemmehørende i den ene stat og som - under et midlertidigt ophold af ikke over 2 års varighed - modtager vederlag for undervisning ved et universitet, kollegium, skole eller anden undervisningsinstitution i den anden stat, skal være fritaget for at skulle betale skat i det andet land af vederlaget.

Det skal dokumenteres, at der fortsat foreligger fuld skattepligt til hjemlandet.

Det midlertidige ophold må i DBO'en med Ghana ikke overstige 12 måneder. Se afsnit [C.F.9.2.7.3.2](#).

I en sag var DBO'ens krav om bopæl i USA og midlertidigt ophold i Danmark ikke opfyldt. Se TfS 1994, 184 HRD.

Har en DBO ikke en særlig regel for gæsteprofessorer, finder modeloverenskomstens artikel 15 eller 19 anvendelse.

De enkelte DBO'er kan afvige fra hinanden for så vidt angår spørgsmålet om, hvornår 2 års fristen regnes fra.

Anden indkomst til gæsteprofessorer er skattepligtig efter almindelige regler.

Særregler om subsidiær beskatningsret

Modeloverenskomsten indeholder ingen bestemmelser om subsidiær beskatningsret, men kildelandets (arbejdslandets) beskatningsafkald i relation til 183-dages-reglen er i nogle aftaler gjort betinget af, at lønnen beskattes i bopælslandet. Se DBO'er med Norden, Storbritannien, Australien og Malaysia.

Subsidiær beskatningsret blev også anvendt af bopælslandet i et tilfælde, hvor kildelandet ikke udnyttede den beskatningsret, som der efter bopælslandets opfattelse tilkom kildelandet.

Eksempel

En læge, der var fuldt skattepligtig til Danmark, havde arbejdet på offentlige sygehuse i Norge og modtaget vederlag herfor. Norge havde beskatningsretten til vederlaget ifølge artikel 19 i den nordiske DBO (offentligt hverv), men da hovedparten af lægens indkomst i 2002-2006 ikke var beskattet i Norge, beskattedes lægen i Danmark af denne indkomst i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 26, stk. 2, om subsidiær beskatningsret for det land, hvor en person er hjemmehørende. Se [SKM2012.7.VLR](#) og [SKM2015.24.HR](#).

Se også

- [C.F.1.3](#) om fuld skattepligt (6 måneders reglen)
- [C.F.3.1.2](#) om begrænset skattepligt af lønindtægt
- [C.F.8.1.1](#) om fordeling af beskatningsretten (kilde- og bopælsland)

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
<u>SKM2015.24.HR</u>	En læge, der havde bopæl i Danmark, arbejdede i 2007-2009 periodevis som læge for Rikstrygdeverket i Norge. Lægen havde hverken betalt skat af indkomsten i Norge eller i Danmark, da de danske skattemyndigheder mente, at beskatningsretten tilkom Norge, mens de norske myndigheder mente at beskatningsretten tilkom Danmark. Det var herefter spørgsmålet om den nordiske DBO afskar Danmark fra at beskatte indkomsten. Højesteret fastslog, at de norske skattemyndigheder efter norsk intern ret havde anset indkomsten for næringsindkomst, og at beskatningsretten derfor tilkom Danmark. Som følge heraf afskar DBO'en ikke Danmark fra at beskatte indkomsten efter artikel 26, stk. 2, hvorefter Danmark har en subsidieret beskatningsret i tilfælde, hvor Norge på grund af sin lovgivning ikke medtager indkomsten i sin helhed til beskatning.	
<u>SKM2006.547.HR</u>	En dansker, der var bosiddende i England, blev anset for skattepligtig af beløb udbetalt af et engelsk selskab I forbindelse med, at han havde udført arbejde i Danmark for et dansk søsterselskab. Det danske søsterselskab var hans reelle arbejdsgiver, og der forelå ikke en skriftlig ansættelsesaftale mellem danskeren og det engelske selskab. Det engelske selskab havde alene udbetalt løn til danskeren i den periode, som han havde udført arbejde for det danske selskab, og det danske selskab havde fuldt ud godtgjort det engelske selskab den udbetalte løn. Betingelsen i den dansk-britiske DBO artikel 15 for at lade beskatningsretten tilkomme England var ikke opfyldt. En del af det samlede vederlag blev anset for at vedrøre et tysk forbundet selskab og skulle ikke beskattes I Danmark.	
TfS 1994, 184 HRD	En amerikansk statsborger flyttede 1/9 1983 til Danmark, og i februar 1984 flyttede ægtefælle og børn ligeledes til Danmark. I årene forinden havde den pågældende opholdt sig i Paris og Stockholm. Han fik ansættelse som timelønnet lærer i mime og fik vederlaget udbetalt fra Københavns Universitet. Han blev for indkomståret 1984 skatteansat af vederlaget under henvisning til, at professorreglen i DBO'en ikke kunne anvendes. Denne ville bl.a. forudsætte, at han var bosat i USA og midlertidigt opholdt sig i Danmark i ikke over 2 år. Den pågældende blev ikke anset for at have bopæl i USA og opfyldte ikke kravet om midlertidigt ophold.	
Landsretsdomme		

<u>SKM2012.7.VLR</u>	En læge, der var fuldt skattepligtig til Danmark, havde arbejdet på offentlige sygehuse i Norge og modtaget vederlag herfor. Norge havde beskatningsretten til vederlaget ifølge artikel 19 i den nordiske DBO (offentligt hvern), men da hovedparten af lægens indkomst i 2002-2006 ikke var beskattet i Norge, beskattedes lægen i Danmark af denne indkomst i overensstemmelse med DBO'ens artikel 26, stk. 2, om subsidiær beskatningsret for den stat, hvor en person er hjemmehørende.	
<u>SKM2010.626.VLR</u>	Med henvisning til <u>SKM2003.62.HR</u> blev det lagt til grund, at den dansk/hollandske DBO skulle fortolkes i overensstemmelse med danske interne regler om arbejdsudleje. Selv om Danmark indtil 2007 havde fulgt en praksis om ikke at anvende arbejdsudlejebegrebet i forhold til Holland, var det ikke godtgjort, at denne praksis beroede på en aftale med Holland. De danske skattemyndigheder kunne derfor egenhændigt ændre praksis med fremadrettet virkning. Arbejdsudleje.	
<u>SKM2007.27.ØLR</u>	Fastlæggelse af beskatningsretten til lønindkomst i et fast driftssted skal afgøres på grundlag af definitionen af et fast driftssted i overenskomsten med de enkelte arbejdstagere. Et schweizisk selskab udførte aktiviteter uden for dansk territorium, men på den danske kontinentalsokkel. De ansatte var hjemmehørende i en række andre lande. Da de øvrige betingelser for dansk beskatning var opfyldt, beroede afgørelsen på, om arbejdsvederlaget blev udredet af et dansk fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2, litra c. Da aktiviteten kun havde været af kortvarig karakter, forelå der ikke dansk driftssted, og Danmark havde dermed ikke beskatningsretten. Fast driftssted.	Se også departementets udtalelse i Tfs 1998, 439
Landsskatteretskendelser		
<u>SKM2001.26.LSR</u>	Ved opgørelse af opholdsdage i Tyskland efter DBO'ens artikel 15, stk. 2, skulle medregnes både arbejdsdage og fridage. Opholdene i Tyskland oversteg hermed i alle årene 183 dage, og Tyskland havde derfor beskatningsretten til arbejdsindkomst optjent i Tyskland. Optælling af dage.	
Tfs 1996, 472 LSR	Beskatningsretten til indtægt optjent som "visiting professor" ved et universitet i USA ansås for at være tillagt Danmark efter DBO'en. Der godkendtes derfor kun halv lempelse ved skatteberegningen efter <u>LL § 33A</u> , stk. 4. Professorreglen	
Skatterådet		
<u>SKM2023.78.SR</u>	Spørgers svenske medarbejdere (sælgere) var i et tjenesteforhold til spørger, som var en dansk virksomhed. De udførte personligt arbejde i Danmark 1-5 dage om måneden. Spørger stillede fri bil til rådighed for sælgerne, indregistreret i Sverige. Medarbejderne benyttede deres firmabil i deres arbejde som sælgere også i de dage, hvor medarbejderne arbejdede i Danmark.	

Skatterådet kunne bekræfte, at en svensk medarbejder, som havde bopæl i Sverige og blev beskattet af værdien af fri bil i Sverige, også var skattepligtig af værdien af fri bil i Danmark, hvis medarbejderen arbejdede i Danmark 1-5 dage om måneden. Danmark kunne beskatte den del af vederlaget, som bestod i værdien af fri bil, for de dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark.

Spørgers svenske medarbejdere var kun skattepligtige til Danmark af værdien af fri bil for de specifikke dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark.

Skatterådet kunne således bekræfte, at spørgers svenske sælgere ikke var skattepligtige af værdien af fri bil for en hel måned, hvis de kun arbejdede 1-5 dage i Danmark om måneden. Medarbejderne skulle alene beskattes af værdien af fri bil for de dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark (forholdsmæssig fordeling).

SKM2022.419.SR.

Spørgers hustru havde fået job i Danmark, og spørger ville derfor flytte med hende fra X-land til Danmark, hvor de ville bo de næste 2-3 år i en lejet lejlighed. Spørgers fortsatte tilværelse, familieforhold, venner og øvrige personlige interesser var i X-land, og han havde alene indtægter fra X-land. Hans eneste forbindelse til Danmark var hans hustru, som havde fået job her i landet.

Henset til, at spørger havde bolig til rådighed i Danmark, og at han udførte arbejde under sine ophold her i landet, kunne Skatterådet bekræfte, at spørger var fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.

På baggrund af en konkret samlet vurdering, bekræftede Skatterådet, at spørgers skattemæssige hjemsted var X-land, idet spørger havde midtpunkt for livsinteresser i X-land, jf. artikel 4, stk. 3, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land. I den forbindelse blev det tillagt vægt, at spørgers ophold i Danmark var midlertidigt og ikke et udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet.

Henset til, at spørger ikke forventede at opholde sig i Danmark i mere end 183 dage tilsammen inden for en 12-måneders periode, og at spørgers arbejdsgivere fra X-land forudsætningsvis ikke havde fast driftssted i Danmark, ligesom det blev forudsat, at der ikke var involveret danske arbejdsgivere i spørgers arbejde, kunne Skatterådet bekræfte, at X-land havde beskatningsretten til spørgers lønindkomst fra arbejde udført i Danmark, jf. artikel 14, stk. 2, litra a-c, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land. Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 3 år.

SKM2014.39.SR

A AB (spørger) havde fast driftssted i Danmark, jf. SSL § 2, stk. 1, litra a og DBO Norden, artikel 5. Spørger havde rådighed over kontorlokaler. Som følge af kontorlokalernes anvendelse, skulle disse anses for at udgøre et fast forretningssted gennem hvilket, spørger kunne anses for at udøve sin forretningsvirksomhed. Skatterådet fandt også, at det svenske monteringspersonale, som arbejdede på danske

	byggeprojekter for spørger var begrænset skattepligtige til Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, nr.1 og stk. 9, nr. 2, da spørger havde fast driftssted i Danmark. Danmark havde ret til at beskatte det svenske monteringspersonales lønindkomst for arbejde udført i Danmark for det faste driftssted, jf. artikel 15.	
<u>SKM2008.435.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at spørgeren, der var forskudsregistreret som skattefritaget efter professorreglen i artikel 20 i den dansk-japanske DBO, ikke ville blive efterbeskattet, hvis han efter 2 ansættelser af hver 1 års varighed som post doktor ved et dansk universitet på ny søgte og fik stillingen efter genopslag. Han kunne således anvende professorreglen de første 2 år efter tilflytning til Danmark og derefter blive genansat på almindelig indkomstbeskatning. Skatterådet bemærkede, at professorreglen kun finder anvendelse ved midlertidige ophold, og det blev lagt til grund, at det ikke allerede ved begyndelsen af spørgerens ophold her i landet kunne påregnes, at opholdet ville strække sig ud over 2 år.	
Andre afgørelser		
TfS 1994, 655 TSS	Arbejdsgiveren A Ltd. fik i 1990 fast driftssted i Danmark. Dette medførte dansk beskatningsret efter artikel 15, stk. 2. Repræsentanterne for A Ltd. meddelte imidlertid, at der med virkning fra 1. januar 1991 var indgået serviceaftale om arbejdsudleje med det 100 pct. ejede datterselskab B Ltd., som derfor skulle anses som arbejdsgiver. B Ltd. havde ikke fast driftssted i Danmark. Med de kompetente myndigheder i Storbritannien blev der herefter indgået gensidig aftale om beskatningsretten. Under hensyn til serviceaftalens indhold og de faktiske forhold var der enighed om, at A Ltd. fortsat måtte anses for arbejdsgiver i 1991. Herefter bestod den danske beskatningsret fortsat. Reelle arbejdsgiver.	

C.F.8.2.2.15.2.3 Løn ved arbejde på skibs- eller luftfartøj i international trafik

Indhold

Dette afsnit handler om lønindkomst for personligt arbejde udført på skib eller luftfartøj i international trafik.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Dansk særregel om SAS
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført ombord på et skib eller fly i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor den pågældende person er hjemmehørende. Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 3.

Denne regel omfatter ikke arbejde udført ombord på et skib eller fly, der udelukkende opererer i den anden kontraherende stat. I så fald finder artikel 15, stk. 1 og 2, anvendelse.

Se punkt. 9.2 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15, stk. 3.

Bestemmelse omfatter sædvanligt arbejde udført på et skib eller fly, fx også tilberedning og servering af mad. Derimod omfatter bestemmelsen ikke aktiviteter, som ikke har forbindelse med den sædvanlige drift af skib eller fly, fx en ansat i et forsikringsselskab, der sælger hus og bilforsikringer til passagererne på et krydstogtskib.

Se punkt 9.3 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15, stk. 3.

Bemærk

Det er ikke enhver form for sejlads i internationalt farvand, der anses for international trafik. Se [SKM2018.437.VLR](#). Arbejde ombord på et fiskefartøj, der fangede krill ved Antarktis blev ikke anset for international trafik efter den nordiske DBO.

Eksempel

En person, der var skattepligtig til Danmark, arbejdede i indkomståret 2012 som overstyrmand på et norsk indregistreret skib ud for Y1-land's kyst. Sagen angik, om personen, der ikke havde betalt norsk indkomstskat af vederlaget for arbejdet, efter den nordiske DBO var berettiget til lempelse af dansk indkomstskat. Afgørende herfor var i første række, om Norge efter DBO'en havde beskatningsretten til vederlaget, hvilket afhang af, om skibet kunne anses for at have været i "international trafik", jf. artikel 15, stk. 3, mens den pågældende arbejdede ombord.

Højesteret fastslog, at udtrykket "international trafik" i den nordiske DBO skal fortolkes således, at et skib er i international trafik, når dets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods for en andens regning mellem pladser.

Højesteret fandt på den baggrund, at skibets hovedopgave i 2012 måtte anses for at have angået inspektion, vedligeholdelse, reparation og udbygning af og på olie-installationer på havbunden inden for to områder ud for Y1-land's kyst. Skibet kunne derfor ikke anses for at have været i international trafik, mens den pågældende arbejdede ombord. Personen var herefter ikke berettiget til lempelse af den danske indkomstskat. Se [SKM2018.60.HR](#).

Se også

Se også

- afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om beskatning af fortjeneste ved international trafik
- punkt 9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15

Bemærk

I de fleste af Danmarks DBO'er er beskatningsretten tillagt det land, hvor den virkelige ledelses sæde findes. Det forekommer også, at beskatningsretten er tillagt det land, hvor foretagendet er registreret, fx DBO'en med Cypern artikel 14, stk. 3.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.1.1](#) om fordeling af beskatningsretten (kilde- og bopælsland)
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begreberne foretagende og erhvervsvirksomhed

Dansk særregel om SAS

En række af Danmarks DBO'er indeholder en særregel om retten til at beskatte vederlag for arbejde om bord på SAS-fly.

Eksempel

Af DBO'en med Tyskland, artikel 15, stk. 3, fremgår, at i tilfælde, hvor en person er hjemmehørende i Danmark, modtager vederlag for personligt arbejde udført på et luftfartøj, drevet af Scandinavian Airlines System (SAS) i international trafik, kan vederlaget kun beskattes i Danmark.

Den særlige SAS-regel står typisk som et ekstra stykke i artikel 15 eller som et ekstra led i stk. 3.

Danmark, Norge og Sverige har forbeholdt sig ret til at medtage en særbestemmelse om SAS i artikel 15 i deres DBO'er. Se punkt 15 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.8.5](#) (artikel 8) om særreglen om SAS i den artikel
- [C.F.9.2.14.5.2](#) Norden - gennemgang af DBO.

SAS-ansatte hjemmehørende i udlandet

Den interne danske hjemmel til at beskatte ansatte personer, der ikke er omfattet af den fulde skattepligt, findes i [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2.

Efter [KSL § 2](#), stk. 2, beskattes vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført om bord på skib eller fly med hjemsted her i landet eller for arbejde udført i tilknytning hertil.

Et fly anses for at have hjemsted i Danmark, når det er indregistreret i Danmark (OY fly) eller "dry-leaset" (lejet uden besætning).

Som SAS i dag er organiseret, drives SAS's lufthavnsvirksomhed af et konsortium med ledelse i Sverige.

De SAS-ansatte, som er hjemmehørende i udlandet, kan enten

- være hjemmehørende i et land, hvor beskatningsretten til indkomst i international trafik efter en DBO er tillagt det land, hvor luftfartsselskabets virkelige ledelse har sit sæde, eller
- være hjemmehørende i et land, hvor beskatningsretten til indkomst ved arbejde i international trafik efter DBO er tillagt det land, hvor luftfartsselskabet er hjemmehørende, eller
- være hjemmehørende i et land, hvor beskatningsretten til indkomst i international trafik efter en DBO er tillagt det land, hvor den ansatte er hjemmehørende, eller
- være hjemmehørende i et land, som ikke har en DBO med Danmark

Kun hvis den ansatte er hjemmehørende i et land, som ikke har en DBO med Danmark, kan Danmark som udgangspunkt beskatte løn for arbejde om bord på danske fly (men ikke norske og svenske fly). Da der kan være variationer i de enkelte overenskomster, bør det i det enkelte tilfælde undersøges, om den konkrete DBO skulle afvige fra udgangspunktet.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		

<u>SKM2018.60.HR</u>	En person, der var skattepligtig til Danmark, arbejdede i indkomståret 2012 som overstyrmand på et norsk indregistreret skib ud for Y1-land's kyst. Sagen angik, om personen, der ikke havde betalt norsk indkomstskat af vederlaget for arbejdet, efter den nordiske DBO var berettiget til lempelse af dansk indkomstskat. Afgørende herfor var i første række, om Norge efter DBO'en havde beskatningsretten til vederlaget, hvilket afhang af, om skibet kunne anses for at have været i "international trafik", jf. artikel 15, stk. 3, mens den pågældende arbejdede ombord. Højesteret fastslog, at udtrykket "international trafik" i den nordiske DBO skal fortolkes således, at et skib er i international trafik, når dets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods for en andens regning mellem pladser. Højesteret fandt på den baggrund, at skibets hovedopgave i 2012 måtte anses for at have angået inspektion, vedligeholdelse, reparation og udbygning af og på olie-installationer på havbunden inden for to områder ud for Y1-land's kyst. Skibet kunne derfor ikke anses for at have været i international trafik, mens den pågældende arbejdede ombord. Personen var herefter ikke berettiget til lempelse af den danske indkomstskat.	Tidligere instans: <u>SKM2017.162.ØR</u>
TfS 1998, 263 HRD (retsforlig)	Personen var hjemmehørende i Storbritannien, men ansat af et amerikansk datterselskab af et dansk rederi. Arbejdet blev udført ombord på skibe i international trafik. Efter artikel 15, stk. 1, i den dansk dansk-britiske DBO tilkom beskatningsretten til personens vederlag som udgangspunkt Storbritannien. Dansk beskatningsret efter artikel 15, stk. 3, ville forudsætte, at det foretagende, der drev skibstrafikken, havde sin effektive ledelses sæde i Danmark. Ud fra en konkret vurdering var det det amerikanske datterselskab og ikke det danske rederi der drev skibene. Danmark havde derfor ikke beskatningsretten til vederlaget.	Kommenteret I TfS 1998, 265
Landsretsdomme <u>SKM2022.564.ØLR</u>	Sagen angik, om en i Danmark hjemmehørende pilot i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, var berettiget til exemptionslempelse ved beskatningen af den lønindkomst, som han i indkomstårene 2013 og 2014 modtog for sit arbejde i et britisk luftfartsselskab. Afgørende herfor var, om Storbritannien i medfør af artikel 15, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, havde haft beskatningsretten til hele det omhandlede vederlag. Landsretten tiltrådte af de af byretten anførte grunde, og med bemærkning om, at National insurance contribution ikke kan anses som en skat, at pilotens indkomst fra det britiske luftfartsselskab ikke er skattepligtig i Storbritannien for så vidt angår den del, der er oppebåret ved arbejde udført uden for Storbritannien. Landsretten tiltrådte endvidere af de af byretten anførte grunde, at piloten ikke havde godtgjort, at der hos skattemyndighederne var en bindende administrativ praksis, hvorefter skattemyndighederne i tilsvarende sager i strid med artikel 15, stk. 1 og 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, undlod at beskatte indkomst, uanset at indkomsten ikke blev beskattet i Storbritannien. Landsretten stadfæstede derfor byrettens dom.	
<u>SKM2018.437.VLR</u>	Sagen angik, om Danmark kunne beskatte den indkomst, som en i øvrigt fuldt skattepligtig i 2011 og 2012 havde optjent ombord på et	Stadfæster <u>SKM2017.499.BR</u>.

	skib under norsk flag, som fangede krill ud for Antarktis, og som samtidig forarbejdede den indfangede krill. Den skattepligtige gjorde gældende, at Norge var tillagt beskatningsretten, og at Danmark ikke havde en subsidieret beskatningsret, samt at han derfor var berettiget til lempelse. Til støtte herfor henviste den skattepligtige til, at arbejdet måtte anses for udført på norsk territorium, og at der ikke var tale om et fiskefartøj med deraf følgende dansk beskatningsret. Endvidere gjorde den skattepligtige gældende, at det forhold, at SKAT i 2010 ikke havde anset indkomsten for omfattet af Danmarks beskatningsret, førte til, at han havde en berettiget forventning om, at Danmark heller ikke i 2011 og 2012 havde beskatningsretten. Allerede fordi fiskeriet og fangsten af krill var en forudsætning for driften af forarbejdningsanlægget ombord på skibet, og fordi anlægget kun blev anvendt til forarbejdning af skibets fangst og ikke fangster gjort af andre skibe, tiltrådte landsretten, at skibet måtte anses for et fiskefartøj i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15, stk. 4, litra b's forstand. Den omstændighed, at den skattepligtige arbejdede som elektriker på skibet, kunne ikke føre til et andet resultat. Allerede fordi den skattepligtige alene var skattepligtig i Danmark af den indkomst, han i indkomstårene 2011 og 2012 tjente ombord på skibet, opstod der ikke spørgsmål om dobbeltbeskatning eller anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 25, stk. 1, litra c. Landsretten fandt desuden, at hverken den skattepligtiges henvendelse til Borgerservice og SKAT, og de svar han opnåede i den forbindelse, eller indholdet af årsopgørelsen for 2010, hvor den skattepligtige ikke betalte skat af sin indkomst, kunne give den skattepligtige en berettiget forventning om, at SKAT ville anerkende, at hans indkomster for indkomstårene 2011 og 2012 ikke skulle beskattes i Danmark. Landsretten stadfæstede derfor byrettens dom.	
Byretsdomme		
<u>R</u>	<u>SKM2023.126.B</u> Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en skatteyder, der var hjemmehørende i Danmark, kunne få fuld lempelse for den lønindkomst vedkommende havde optjent som led i arbejde på olietankskibe, der sejlede i internationale farvande, jf. LL § 33 A, stk. 1. Landsskatteretten havde fundet, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, jf. LL § 33 A, stk. 3, idet den dansk-amerikanske DBO tillagde Danmark beskatningsretten. Retten var enig med Landsskatteretten i, at sagen skulle bedømmes efter den dansk-amerikanske DBO og ikke DBO'en med Y3-land, som skatteyderen gjorde gældende. Retten fandt, at Danmark efter artikel 15, stk. 3, i den dansk-amerikanske DBO var tillagt beskatningsretten til indkomsten, og skatteyderen kunne efter LL § 33 A, stk. 3, derfor kun opnå halv skattelempelse. Retten afviste skatteyderens synspunkt om, at et sådant resultat skulle være i strid med en fast administrativ praksis, jf. herom beskrivelsen i Den juridiske vejledning, som skatteyderen havde påberåbt sig.	Dommen er anket til landsretten. ► Se nu <u>SKM2024.9.ØLR.</u>
<u>R</u>	<u>SKM2023.125.B</u> En skattepligtig havde indkomst fra arbejde på et skib under Y2-landsk flag, som indfangede fiskearten krill ud for Y6-kontient, og som samtidig forarbejdede den indfangede krill. Retten fandt, at Danmark havde beskatningsretten til indkomsten, både fordi skibet ikke sejlede i international trafik, og fordi skibet var et fiskefartøj. Retten bemærkede i øvrigt og med henvisning til en forklaring afgivet under en anden retssag vedrørende samme skib	

	(SKM2018.437.VLR , jf. SKM2017.499.BR), at skibet ikke kunne anses for et testskib.	
	Skatteministeriet blev derfor frifundet.	
Landsskatteretsafgørelser		
SKM2023.298.L SR	Skattestyrelsen havde for indkomstårene 2015 og 2016 forhøjet klagerens lønindkomst, således at klagerens lønindkomst både bestod af løn for arbejde udført for H1 Ltd. og overførsler foretaget fra H4 Ltd. til klagerens danske konto i F2-Bank. Skattestyrelsen godkendte ikke lempelse for betalt skat i Irland efter art. 23, stk. 1, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 26. marts 1993 mellem Danmark og Irland vedrørende arbejde udført for H1 Ltd. Landsskatteretten fandt, at klageren for de påklagede indkomstår var skattepligtig til Danmark af lønindkomst modtaget for arbejde udført for H1 Ltd. efter statsskattelovens § 4 samt skattepligtig til Danmark af udbytteindkomst for overførsler foretaget fra H4 Ltd. til klagerens danske konto i F2-Bank efter ligningslovens § 16 A, stk. 1, og stk. 2, nr. 1. Landsskatteretten fandt herefter, at der ikke var grundlag for at meddele lempelse efter artikel 23, stk. 1, litra a, modsætningsvis, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 26. marts 1993 mellem Danmark og Irland, henset til at klageren ikke havde betalt skat af lønindkomsten til Irland. Landsskatteretten fandt endvidere, at der ikke var hjemmel til at meddele klageren lempelse for skat betalt til Storbritannien for arbejde udført for H1 Ltd., idet beskatningsretten til denne lønindkomst alene tilfaldt Irland, jf. artikel 15, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.	
SKM2011.747.L SR	En kaptajn ansat i et tysk selskab var berettiget til lempelse efter LL § 33 A, stk. 1. Det blev lagt til grund, at kaptajnens arbejdsgiver efter den dansk/tyske DBO artikel 15, stk. 3, havde ledelsens sæde i Tyskland, og at det derfor var Tyskland der havde beskatningsretten til lønnen.	

C.F.8.2.2.16 Artikel 16: Bestyrelseshonorar

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 16 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af bestyrelseshonorarer.

Afsnittet indeholder:

- Bestyrelseshonorar omfattet af artikel 16
- Beskatningsretten til bestyrelseshonorar
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

Bestyrelseshonorar omfattet af artikel 16

Reglen gælder for personer, der er medlemmer af bestyrelsen i et selskab, der er hjemmehørende i et andet land end det land, hvor personen selv er hjemmehørende.

Reglen gælder både for fysiske personer og for juridiske personer, når et bestyrelseshonorar tilfalder dem. Se punkt 1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 16.

Bemærk

Fysiske personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, er begrænset skattepligtige til Danmark af bestyrelseshonorarer udbetalt af danske selskaber. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 2, og afsnit [C.F.3.1.3](#). Derimod er der ikke en tilsvarende begrænset skattepligt af bestyrelseshonorarer, der tilfalder udenlandske selskaber. Se afsnit [C.D.8.10](#), som opregner de typer af indkomst, som udenlandske selskaber er begrænset skattepligtige af efter [SEL § 2](#), stk. 1.

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 16 er mindre omfattende end [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 2, der er omtalt i afsnit [C.F.3.1.3](#):

- Modeloverenskomstens artikel 16 omfatter kun bestyrelsesmedlemmer og ikke personer, der er medhjælpere for bestyrelser. Honorarer til medhjælpere er omfattet af modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold.
- Modeloverenskomstens artikel 16 omfatter ikke vederlag for medlemskab af offentlige bestyrelser, udvalg, kommissioner, nævn, råd og lignende. Honorarer herfor er omfattet af modeloverenskomstens artikel 19 om offentligt hverv.

Se også

- [C.F.8.2.2.15](#) (artikel 15) om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold
- [C.F.8.2.2.19](#) (artikel 19) om offentligt hverv
- [C.D.2.2](#) om afgrænsningen af selskabsindkomsten over for fysiske personers indkomst.

Beskatningsretten til bestyrelseshonorar

Det land, hvor selskabet er hjemmehørende (kildelandet), kan beskatte bestyrelseshonorarer, der betales til et bestyrelsesmedlem, der er hjemmehørende i det andet land. Se modeloverenskomstens artikel 16.

Det er ligegyldigt, hvilken form vederlaget udbetales i. Personalegoder i form af fx fri bil, livs- eller sundhedsforsikringer eller klubmedlemskaber er omfattet af reglen. Se punkt 1.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 16.

Vederlag i form af aktieoptioner

Vederlag i form af aktieoptioner er dog kun omfattet af modeloverenskomstens artikel 16, indtil optionen udnyttes. Hvis aktierne bliver erhvervet, og hvis de senere afstås med fortjeneste, er fortjenesten omfattet af modeloverenskomstens artikel 13 om kapitalgevinster. Afgrænsningen i forhold til modeloverenskomstens artikel 13 er nærmere omtalt under afsnit [C.F.8.2.2.15.1.1](#) (artikel 15). Se punkt 3.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 16.

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 16 omfatter kun selve bestyrelseshonoraret. Det betyder, at

- Hvis et bestyrelsesmedlem er ansat i selskabet, er arbejdsvederlaget omfattet af modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold.
- Hvis bestyrelsesmedlemmet udfører arbejde for selskabet som fx rådgiver, advokat mv., er dette som udgangspunkt omfattet af modeloverenskomstens artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst og begreberne kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begrebet selskab
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.13](#) (artikel 13) om til kapitalgevinster
- [C.F.8.2.2.15](#) (artikel 15) om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SR SKM2021.211.	H1 havde tilknyttet internationale eksperter, som sad i forskellige komitéer, som hver især dækkede et specificeret forskningsområde. Eksperterne vurderede og indstillede til, hvilke ansøgninger om fondsmidler, som de mente, der skulle godkendes. Det var ikke eksperterne selv, som traf endelig beslutning om, hvilke ansøgere der fik tildelt fondsmidler. Eksperterne var ikke selv medlemmer af eller medhjælp for bestyrelsen. Eksperterne fik et årligt honorar for deres komitéarbejde for H1. Skatterådet bekræftede, at eksperterne ikke var omfattet kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, da eksperterne ikke var i tjenesteforhold med H1. Skatterådet bekræftede ikke, at eksperterne ikke var omfattet kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 2, da komitéarbejdet var at sidestille med udvalgsarbejde. Skatterådet bekræftede, at eksperternes indkomst ikke var omfattet artikel 16 i OECD's Modeloverenskomst fra 2017, da eksperterne ikke var medlemmer af en bestyrelse. Skatterådet bekræftede, at eksperternes indkomst ikke var omfattet artikel 15 i OECD's Modeloverenskomst fra 2017, da eksperterne ikke var i tjenesteforhold med H1.	

C.F.8.2.2.17 Artikel 17: Entertainere og sportsudøvere

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 17 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af entertainere og sportsfolk.

Afsnittet indeholder:

- Definition af entertainere og sportsfolk i artikel 17 ([C.F.8.2.2.17.1](#))
- Beskatningsretten til entertaineres og sportsfolks indkomst ([C.F.8.2.2.17.2](#)).

OECD's modeloverenskomst er ændret i 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.17.1 Definition af entertainere og sportudøvere i artikel 17

Indhold

Afsnittet handler om, hvem der er omfattet af reglen om entertainere og sportsudøvere.

Afsnittet indeholder:

- Modeloverenskomstens afgrænsning af entertainere og sportsudøvere.
- Aktivitet som entertainer eller sportsudøver.

Modeloverenskomstens afgrænsning af entertainere og sportsudøvere

Modeloverenskomstens artikel 17, stk. 1 og 2 gælder kun for optrædende entertainere og sportsudøvere og kun for det vederlag, de modtager i den kontraherende stat, hvor de ikke er hjemmehørende.

Bestemmelsen gælder forud for modeloverenskomstens artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed og artikel 15 om personligt arbejde i tjenesteforhold.

Bemærk

Artikel 19 om vederlag for offentlige hverv går forud for artikel 17, med mindre tjenesteydelserne er udført i forbindelse med erhvervsvirksomhed, der drives af staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed. Se artikel 19, stk. 3, og punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

Bestemmelsen omfatter bl.a.

- teater-, film- radio- eller fjernsynskunstnere.
- musikere.
- sportsudøvere.

Listen er ikke udtømmende, hverken for entertainere eller sportsudøvere. Se punkt 3-7 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17. Her nævnes det, at modeloverenskomstens artikel 17 ikke omfatter fx

- foredragsholdere.
- modeller.
- administrativt og teknisk personale.
- kamerafolk.
- filmproducere.
- instruktører.
- koreografer.
- impresarioer.
- "road crew".

Aktivitet som entertainer eller sportsudøver

Modeloverenskomstens artikel 17 omfatter som udgangspunkt kun det vederlag, som entertaineren eller sportsudøveren modtager for at udøve sin entertainmentvirksomhed eller sin sport. Det er ikke afgørende, om den optrædende modtager betalingen direkte eller indirekte, eller som en fast betaling eller honorar pr. optræden. Se punkt 8 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17. Artiklen finder anvendelse uanset hvem, der har betalt det pågældende vederlag. Se punkt 8.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17.

En musiker, der er hjemmehørende i den ene stat, aflønnes for sin medvirken i et orkester med en fast løn og ikke for den enkelte optræden. Når orkestret spiller i den anden stat, kan denne stat beskatte den del af musikerens løn, som svarer til den pågældende optræden.

Modeloverenskomstens artikel 17 omfatter normalt ikke:

- Vederlag for at fremstå i reklamer og annoncer, når der ikke er tale om optræden. Et vederlag herfor er enten omfattet af modeloverenskomstens artikel 15 (indkomst fra personligt arbejde i tjenesteforhold) eller modeloverenskomstens artikel 7 (fortjeneste ved erhvervsvirksomhed). Vederlag for at medvirke som skuespiller i reklamespots er derimod omfattet af modeloverenskomstens artikel 17. Se punkt 3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17.
- Royaltybetalinger, som modtages som vederlag for, at andre udnytter ophavsrettigheder til en kunstners værker. Royaltybetalinger er omfattet af modeloverenskomstens artikel 12 (royalties).

Men indkomster i form af royaltybetalinger, sponsorkontrakter og vederlag for at fremstå i reklamer kan være omfattet af modeloverenskomstens artikel 17, hvis der er en tæt forbindelse mellem indkomsten og aktiviteter udført af entertaineren eller sportsudøveren i den pågældende stat. En sådan tæt forbindelse vil sædvanligvis eksistere i tilfælde, hvor det ikke med rimelighed kan forventes, at indkomsten ville være blevet optjent, hvis disse aktiviteter ikke havde fundet sted. Fx et vederlag modtaget af en professionel golfspiller for et interview givet under en turnering, hvor den pågældende selv deltager. Eller et vederlag til en tennisstjerne for brugen af et billede af den pågældende på plakater, der reklamerer for en turnering, hvor den pågældende deltager. Se punkt 9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17.

Erstatningsvederlag i tilfælde af aflysning af en forestilling er heller ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 17. Et sådant vederlag er enten omfattet af modeloverenskomstens artikel 15 (indkomst fra personligt arbejde i tjenesteforhold) eller artikel 7 (fortjeneste ved erhvervsvirksomhed). Se punkt 9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17.

Betegnelsen "entertainer eller sportsudøver" omfatter enhver, der optræder som sådan, selv om det kun er for en enkelt gang. Derfor vil fx en amatør, som vinder en pengepræmie i en sportsbegivenhed være omfattet af modeloverenskomstens artikel 17. Det samme gælder en person, som ikke er skuespiller, men som får et honorar for en engangsoptræden i en tv-reklame eller film. Forberedelse såsom øvelse og træning er en normal del af de aktiviteter, som entertainere og sportsudøvere udfører. Derfor er vederlag for tid brugt på sådan forberedelse omfattet af modeloverenskomstens artikel 17. Se punkt 9.1 i kommentaren til modeloverenskomstens art. 17.

Betalinger for en samtidig transmission i medier af en præstation udført af en entertainer eller en sportsudøver er omtalt i punkt 9.4 i kommentaren til modeloverenskomstens art. 17.

Betalinger for brug af, eller retten til at bruge, entertaineres eller sportsudøvers navn, underskrift eller personlige image, er omtalt i punkt 9.5 i kommentaren til modeloverenskomstens art. 17.

Bemærk

Det er ikke afgørende, om entertaineren eller sportsudøveren er lønmodtager eller driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Modeloverenskomstens artikel 17 er en særregel, der fraviger både modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold og modeloverenskomstens artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Se også

- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.12](#) (artikel 12) om royalties
- [C.F.8.2.2.15.2.2](#) (artikel 15) om 183-dages-reglen

- [C.F.8.2.2.19.2](#) (artikel 19) om beskatningsretten til udbetalinger, der udgør vederlag for offentligt hverv.

C.F.8.2.2.17.2 Beskatningsretten til entertaineres og sportsudøvers indkomst

Indhold

Afsnittet handler om hvilket land, der har beskatningsretten til entertaineres og sportsudøvers indkomst.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel: Kildelandet kan beskatte.
- Opdeling af vederlag.
- Undtagelse for aktiviteter, der modtager offentlig støtte.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Hovedregel: Kildelandet kan beskatte

Det land, hvor entertainerens eller sportsudøverens optræden foregår, (kildelandet), kan beskatte vederlag, som tilfalder entertaineren eller sportsudøveren selv. Se modeloverenskomstens artikel 17, stk. 1.

Kildelandet kan beskatte vederlaget, selv om det udbetales til en anden person (fysisk eller juridisk) end entertaineren eller sportsudøveren. Udbetalingen kan fx ske til

- et teaterensemble
- et orkester
- en manager, eller
- et selskab.

Artikel 17, stk. 2, udvider kildestatens beskatningsret til også at omfatte vederlag for optræden, som udbetales til personer, der ikke selv er omfattet af artikel 17, stk. 1. Stk. 2 dækker indkomst, som kan anses for at være afledt fra personlige aktiviteter udført af entertainere eller sportsfolk. Stk. 2 dækker således indkomst, som er modtaget af et foretagende, som får betaling for at udføre sådanne aktiviteter (så som et sportshold eller et orkester). Men stk. 2 dækker ikke indkomst fra alle foretagender, som er involverede i produktionen af entertainment begivenheder eller sportsbegivenheder. Se punkt 11.2 og 11.4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17.

Den indkomst, der erhverves ved udførelse af personlige aktiviteter af en entertainer eller sportsudøver, skal ikke beskattes to gange ved anvendelse af både stk. 1 og stk. 2. Se punkt 11.5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17.

Skatterådet fandt, at USA havde beskatningsretten til indkomst for kunstnerisk virksomhed, som blev udøvet af direktørerne i det danske selskab, som var rette indkomstmottager til vederlaget. Det danske selskab kunne derfor få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som direktørerne i selskabet betalte i USA. Se [SKM2012.415.SR](#).

Bemærk

Kildelandet har en udvidet beskatningsret i forhold til den beskatningsret der ville have været, hvis henholdsvis modeloverenskomstens artikel 15 (indkomst fra personligt arbejde i tjenesteforhold) eller modeloverenskomstens artikel 7 (fortjeneste ved erhvervsvirksomhed) skulle have været brugt, fordi kildelandets beskatningsret ikke er betinget af

- at personen har opholdt sig i kildelandet i 183 dage eller mere. Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2, og afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#).

- at personen har et fast driftssted i kildelandet. Se modeloverenskomstens artikel 7, stk. 2, jf. stk. 4.

Bemærk

Danmark kan som kildeland ikke altid udnytte beskatningsretten efter artikel 17. Der er kun begrænset skattepligt til Danmark, hvis der foreligger et tjensteforhold til en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med fast driftssted her i landet, eller personen selv har fast driftssted her i landet. Se [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 1 og nr. 4.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om begreberne kilde- og bopælsland og hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- [C.F.8.2.2.15.2](#) (artikel 15) om beskatningsretten til løn og andet vederlag.

Opdeling af vederlag

Hvis aktiviteten er foregået i flere lande, skal vederlaget opdeles efter, hvor stor en del af aktiviteten der er udøvet i det enkelte land. Hvis der ikke gives vederlag pr. optræden, men et samlet vederlag, betyder reglen, at kildelandet kan beskatte en beregnet andel af vederlaget. Se punkt 9.2 og 9.3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17.

Undtagelse for aktiviteter, der modtager offentlig støtte

Nogle DBO'er indeholder en undtagelse fra hovedreglen i modeloverenskomstens artikel 17. Undtagelsen går ud på, at kun det land, hvor entertaineren eller sportsudøveren er hjemmehørende, (bopælslandet) kan beskatte vederlaget.

Undtagelsen omfatter vederlag, der helt eller delvist er støttet af offentlige midler fra det ene eller begge lande. De offentlige midler kan hidrøre fra en af staterne, politiske underafdelinger eller lokale myndigheder. Se punkt 14 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17.

Undtagelsen står typisk som stykke 3 i DBO'ens artikel 17.

Bemærk

I nogle DBO'er omfatter undtagelsen kun aktiviteter, der modtager støtte fra den stat, hvor entertaineren eller sportsudøveren er hjemmehørende, eller af politiske underafdelinger eller lokale myndigheder i denne stat.

Bemærk

Artikel 19 om vederlag for offentlige hverv går forud for artikel 17, med mindre tjensteydelserne er udført i forbindelse med erhvervsvirksomhed, der drives af staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed. Se artikel 19, stk. 3, og punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

En musiker, der var hjemmehørende i Danmark og arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige, var omfattet af artikel 17 i den nordiske DBO. Han kunne ikke anses for omfattet af artikel 19 om offentligt ansatte, da koncerthuset blev drevet som et svensk aktieselskab, uanset at aktierne var ejet af en svensk kommune. Se [SKM2003.577.LSR](#).

Se også

- [C.F.8.1.1](#). om begreberne kilde- og bopælsland og hvad det vil sige at have beskatningsretten til en indkomst

- [C.F.8.2.2.1.4](#) (artikel 1) om stater, offentlige myndigheder, statslige institutioner og lignende
- [C.F.8.2.2.4.3](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted for stater, dertil hørende politiske underafdelinger og lokale myndigheder
- [C.F.8.2.2.19.2](#) (artikel 19) om beskatningsretten til udbetalinger, der udgør vederlag for offentligt hverv.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentare
Landsskatteretskendelser		
SKM2003.577.LSR	En musiker, der var hjemmehørende i Danmark og arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige , var omfattet af artikel 17 i den nordiske DBO. Han kunne ikke anses for omfattet af artikel 19 om offentligt ansatte, da koncerthuset blev drevet som et svensk aktieselskab, uanset at aktierne var ejet af en svensk kommune.	
Skatterådet		
SKM2024.602.S R ◀	► Spørger havde deltaget i invitationsbaserede turneringer i et strategisk kortspil afholdt i USA, Spanien og Holland. Han havde i den forbindelse erhvervet pengepræmier i 2023 på ca. X tusinde kr. og ca. X tusinde kr. pr. ultimo august 2024. Spørger havde desuden erhvervet indkomst ved coaching i kortspillet. Udbyderen af turneringerne, G1 Virksomhed USA, havde indeholdt amerikansk kildeskat af visse af gevinsterne. Skatterådet bekræftede, at pengepræmierne skulle medregnes til den skattepligtige indkomst, uanset om turneringerne blev afholdt i USA, Spanien eller Holland. Pengepræmierne blev beskattet efter statsskattelovens § 4 f. Skatterådet bekræftede desuden, at pengepræmierne var omfattet af artikel 17 i den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette gjaldt dog kun for turneringer, der fysisk var afholdt i USA, hvorfor spørger kun kunne få creditlempelse for den amerikanske kildeskat indeholdt af pengepræmier for disse turneringer. ◀	
SKM2012.415.SR	Skatterådet fandt, at USA havde beskatningsretten til indkomst for kunstnerisk virksomhed, som blev udøvet af direktørerne i det danske selskab, som var rette indkomstmodtager til vederlaget. Det danske selskab kunne derfor få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som direktørerne i selskabet betalte i USA.	

C.F.8.2.2.18 Artikel 18: Pensioner

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 18 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af pensioner.

Afsnittet indeholder:

- Indkomster omfattet af artikel 18 ([C.F.8.2.2.18.1](#))
- Beskatningsretten til pensioner mv. ([C.F.8.2.2.18.2](#))
- Fradrag for bidrag til udenlandske pensionsordninger ([C.F.8.2.2.18.3](#))

C.F.8.2.2.18.1 Indkomster omfattet af artikel 18

Indhold

Dette afsnit handler om afgrænsningen af de typer af indkomst, der er omfattet af artikel 18 i modeloverenskomsten.

Afsnittet indeholder:

- Definition af "pensioner og andre lignende vederlag".
- Udbetalinger, der ikke er omfattet af modeloverenskomstens artikel 18.
- Sociale sikringsydelser.
- Sociale ydelser og andre offentlige ydelser i danske DBO'er.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Definition af "pensioner og andre lignende vederlag"

Modeloverenskomstens artikel 18 omfatter pensioner og andre lignende vederlag, der udbetales for tidligere tjenesteydelser, når vederlaget ikke er omfattet af artikel 19, stk. 2. Eksempler på udbetalinger, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 18:

- Udbetalinger fra sociale sikringsordninger er omfattet af modeloverenskomstens artikel 18, hvis retten til ydelserne er optjent i forbindelse med et privat ansættelsesforhold. Se punkt 24 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 18.
- Både løbende udbetalinger og sum-udbetalinger er omfattet af modeloverenskomstens artikel 18. Ganske vist omfatter begrebet "pension" kun løbende udbetalinger. Men sum-udbetalinger omfattes i stedet af udtrykket "andre lignende vederlag". Se punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 18. Afgift efter [PBL](#) er ikke omfattet af DBO'erne. Se afsnit [C.F.8.2.2.2.3](#) (artikel 2).
- Løbende ydelser, der ikke er pensioner, men som tjener samme forsørgelsesmæssige formål som en pension, er omfattet af modeloverenskomstens artikel 18 ("andre lignende vederlag"). Det kan fx være en livrente i et forsikringsselskab. Se også [SKM2003.484.VLR](#) om en amerikansk forsørgertabsydelse.
- Modeloverenskomsten stiller ikke krav om, at ordningen skal være afdækket forsikringsmæssigt. Se [SKM2006.639.SR](#) om en uafdækket tysk pensionsordning. Skatterådet udtalte, at den var omfattet af artikel 18 i den dansk-tyske DBO.
- Artikel 18 omfatter også pensioner i forbindelse med tjenesteydelser, der ydes til en stat eller dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder, når den pågældende myndighed driver erhvervsmæssig virksomhed som nævnt i modeloverenskomstens artikel 19, stk. 3. Se punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.
- udbetalinger fra godkendte pensionsinstitutter som defineret i OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra i, se punkt 3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 18.

Pensionsudbetalinger fra en privat pensionsordning til tidligere offentligt ansatte er omfattet af artikel 18, idet udbetalingen ikke er omfattet af artikel 19, stk. 2.

Landsskatteretten udtalte, at en ansat på den franske ambassade i Danmark, der havde oprettet en privat pensionsordning i et dansk pensionsselskab, måtte anses for skattepligtig af udbetalingerne på pensionsordningen. Se [SKM2018.84.LSR](#).

Hvis pensionsrettighederne er overført fra en offentlig til en privat pensionsordning, er denne omfattet af modeloverenskomstens artikel 18, fordi betingelserne i modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2, litra a (udbetaling fra staten mv.) ikke er opfyldt. Se punkt 5.4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19. Se afsnit [C.F.8.2.2.19.1.2](#).

Det er uden betydning, om udbetalingerne tilfalder den tidligere ansatte selv eller den tidligere ansattes pårørende (fx børn eller efterlevende ægtefælle). Se punkt 3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 18 og [SKM2003.484.VLR](#) om en amerikansk forsørgertabsydelse.

Fratrædelsesgodtgørelser

Fratrædelsesgodtgørelser er omfattet af modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra personligt arbejde i tjenesteforhold (eller artikel 19 om løn for offentligt hverv) og ikke af modeloverenskomstens artikel 18.

Afgrænsningen mellem en fratrædelsesgodtgørelse og en pension kan i praksis være vanskelig. Følgende faktiske forhold kan tale for, at et engangsbetrag kan anses for pension:

- Beløbet træder i stedet for en pension eller medfører en nedsat pension
- Udbetaling af beløbet sker fra en pensionsordning
- Modtageren har nået normal pensionsalder
- Modtageren er berettiget til andre pensionsydelser.

Se punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 18 om, hvilke elementer der kan lægges vægt på.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.15.1](#) (artikel 15) om fratrædelsesgodtgørelser.

Bemærk

Den skattemæssige behandling af pensionsordningen har ikke betydning for, om udbetalinger fra ordningen er omfattet af artikel 18. Det har heller ingen betydning, om udbetalingen kommer fra et anerkendt pensionsinstitut, som nævnt i artikel 3, stk. 1, litra i. Se punkt 3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 18.

Udbetalinger, der er ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 18

Artikel 18 omfatter ikke:

- Visse pensioner, som udbetales af en stat, dens politiske underafdelinger eller en lokal myndighed, er omfattet af modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2, og dermed ikke af artikel 18. Det gælder fx en dansk tjenestemandspension. Se [C.F.8.2.2.19.1.2](#) om afgrænsningen af, hvilke pensioner der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 19.
- Pensioner, som er oprettet uden tilknytning til et ansættelsesforhold, er ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 18. Det gælder fx privattegnede pensionsordninger, herunder ordninger, der er oprettet af selvstændigt erhvervsdrivende. Udbetalinger herfra er omfattet af modeloverenskomstens artikel 21 om andre indkomster. Mange danske DBO'er har dog privattegnede pensioner med i artikel 18. Se afsnit [C.F.8.2.2.18.2.2](#).
- Udbetalinger fra sociale pensionsordninger, der ikke har tilknytning til et ansættelsesforhold, og fra sociale sikringsordninger, der ikke er pensionslignende. Disse udbetalinger er i stedet

omfattet af modeloverenskomstens artikel 21 om andre indkomster. Mange danske DBO'er afviger dog herfra og har offentlige ydelser med i artikel 18.

Se også

Se også [SKM2011.254.SKAT](#) om beskatning af sociale ydelser og andre offentlige ydelser efter DBO'er.

Se også

Se også punkt 24 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 18 om afgrænsningen mellem de ordninger, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 18, og de ordninger, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 21.

Bemærk

Afkast af pensionsordninger er ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 18. Se om afkast af pensionsordninger under afsnit [C.F.8.2.2.21.1](#).

Sociale sikringsydelser

Sociale sikringsydelser kan være omfattet af tre forskellige bestemmelser:

- Modeloverenskomstens artikel 18 - når de kan karakteriseres som "pension og andre lignende vederlag, der udbetales for tidligere tjenesteydelser" i forbindelse med privat ansættelsesforhold.
- Modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2 - når de kan karakteriseres som "pension og andre lignende vederlag, der udbetales for tidligere tjenesteydelser" og udbetales direkte af - eller af fonde oprettet af - staten, dens politiske underafdelinger eller en lokal myndighed for varetagelsen af hverv i den pågældende stats eller underafdelings eller myndigheds tjeneste.
- Modeloverenskomstens artikel 21 - når ydelsen ikke falder ind under artikel 18 eller artikel 19.

En social sikringsydelse kan siges at være "i forbindelse med tidligere arbejde", hvis arbejdet er en betingelse for pensionen. Dette vil fx være tilfældet, når

- pensionsbeløbet er beregnet på grundlag af enten ansættelsesforholdets længde eller arbejdsvederlagets størrelse, så de perioder, hvor personen ikke har udført arbejde, ikke giver ret til pensionsydelser,
- pensionsbeløbet er beregnet på grundlag af bidrag til ordningen, der er betinget af arbejde og af arbejdets varighed, eller
- pensionsbeløbet er beregnet på grundlag af arbejdsperiodens længde og bidragene til ordningen og/eller ordningens kapitalindkomst. Se punkt 24 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 18.

Eksempel

Udbetalinger fra ATP er omfattet af modeloverenskomstens artikel 18 (tidligere privat ansættelse) eller artikel 19 (tidligere ansættelse i en stat, dens politiske underafdelinger eller lokal myndighed).

Se også

Se også [SKM2011.254.SKAT](#) om definition af sociale sikringsordninger.

Sociale ydelser og andre offentlige ydelser i danske DBO'er

Mange danske DBO'er indeholder særregler om offentlige ydelser i tilknytning til artiklen om pensioner. Se [SKM2011.254.SKAT](#), hvor det nævnes, at DBO'erne er forskelligt udformede. Der er to hovedgrupper:

Den ene hovedgruppe er DBO'er, der omfatter alle offentlige ydelser

Bestemmelsen er formuleret, så den fx omfatter "betalinger, som en fysisk person modtager efter den sociale sikringslovgivning i den anden kontraherende stat eller efter enhver anden ordning fra midler tilvejebragt af denne stat eller en dertil hørende politisk underafdeling eller lokal myndighed." Disse DBO-bestemmelser omfatter alle danske offentlige ydelser, herunder fx dansk folkepension. Offentlige ydelser er omfattet, uanset om de udbetales af staten eller en kommunal eller regional myndighed.

Den anden hovedgruppe er DBO'er, der omfatter sociale ydelser

Bestemmelsen kan fx være formuleret, så den omfatter "betalinger, som en fysisk person modtager efter den sociale sikringslovgivning i den anden kontraherende stat."

Disse DBO'er omfatter bl.a.

- dansk folkepension. Se [SKM2003.90.HR](#) om den dansk-tyske DBO
- dansk arbejdsløshedsunderstøttelse
- dansk efterløn
- danske sygedagpenge
- ydelser ved arbejdsskader.

Se også

Se også [SKM2001.234.TSS](#) og [SKM2011.254.SKAT](#), hvor det bl.a. er forklaret, at efterløn er en social ydelse, men ikke en social pension.

Landsretten har fastslået, at en løbende ydelse efter lov om erstatning til besættelsestidens ofre er en social ydelse omfattet af artikel 18 i den nordiske DBO. Se [SKM2007.123.ØLR](#).

Se også

- [C.F.3.1.10](#) om begrænset skattepligt af pension mv.
- [C.F.8.2.2.1.4](#) (artikel 1) om begreberne stat, politisk underafdeling og lokal myndighed
- [C.F.8.2.2.4.3](#) (artikel 4) om skattemæssigt hjemsted for politiske underafdelinger og lokale myndigheder.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2003.90.HR	Folkepension. Højesteret og landsret fastslog, at dansk folkepension er en social pension , og at den dermed er omfattet af artikel 18, stk. 2, i DBO'en med Tyskland, som handler om sociale pensioner. Den er derimod ikke omfattet af artikel 18, stk. 4, i DBO'en, som kun vedrører private pensioner. Danmark havde derfor beskatningsretten til pension, som tilfaldt en person, der var hjemmehørende i	Se også landsretsdommen: SKM2002.91.VLR

	Tyskland.	
Landsretsdomme		
<u>SKM2007.123.ØLR</u>	Ydelse efter lov om erstatning til besættelsestidens ofre . Landsretten fandt, at ydelsen måtte karakteriseres som en social ydelse efter artikel 18 i den nordiske DBO. Danmark havde derfor beskatningsretten til ydelsen.	
<u>SKM2003.484.VLR</u>	Forsørgertabsydelse fra USA, der tilfaldt den længstlevende ægtefælle, som var fuldt skattepligtig til Danmark. Landsretten fandt, at ydelsen var en pensionslignende ydelse og skattepligtig efter statsskattelovens § 4 c. Ydelsen var udbetalt af en institution under det amerikanske forsvar og derfor omfattet af den daværende dansk-amerikanske DBO's bestemmelse om pensioner, der udbetales af en stat eller en anden offentlig myndighed til personer bosat i den anden stat. USA havde efter DBO'en beskatningsretten til pensionen, men Danmark kunne medregne pensionen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter særlige regler i DBO'en herom.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2018.84.LSR</u>	Landsskatteretten udtalte, at en ansat på den franske ambassade i Danmark, der havde oprettet en privat pensionsordning i et dansk pensionsselskab, måtte anses for skattepligtig af udbetalingerne på pensionsordningen.	
Skatterådet		
<u>SKM2006.639.SR</u>	Tysk pensionstilsgagn i ansættelsesforhold , der var uafdækket og bidragsdefineret. Skatterådet tilkendegav, at udbetalingen fra ordningen skulle beskattes efter <u>SL § 4</u> , litra c, og at et engangsvederlag ved konvertering af pensionsydelse ville blive beskattet efter <u>LL § 7 O</u> , stk. 1, nr. 3. Ordningen var omfattet af artikel 18, stk. 4, i den dansk-tyske DBO, som omhandler private pensioner. Denne bestemmelse tillagde Tyskland som kildeland beskatningsret til pensionsudbetalingen, hvorefter Danmark som bopælsland skulle give nedslag i dansk skat efter DBO'ens artikel 24.	

C.F.8.2.2.18.2 Beskatningsretten til pensioner mv.

Indhold

Dette afsnit handler om fordeling af beskatningsretten til pensioner mv. mellem de lande, der har indgået en DBO.

Afsnittet indeholder.

- Modeloverenskomstens regel om beskatningsretten til pensioner mv. ([C.F.8.2.2.18.2.1](#))
- Bestemmelser i danske DBO'er om beskatningsretten til pensioner mv. ([C.F.8.2.2.18.2.2](#)).

C.F.8.2.2.18.2.1 Modeloverenskomstens regel om beskatningsretten til pensioner mv.

Efter modeloverenskomstens artikel 18 kan pensioner og andre lignende betalinger, der udgør vederlag for tidligere beskæftigelse, kun beskattes i det land, hvor modtageren af pensionen mv. er hjemmehørende.

Der er altså kun beskatningsret for bopælslandet. Kildelandet har ingen beskatningsret efter modeloverenskomsten.

Bemærk

De danske DBO'er følger med få undtagelser ikke OECD-modeloverenskomsten.

I stedet tildeler de i varierende omfang kildelandet en beskatningsret. Se afsnit [C.F.8.2.2.18.2.2.](#)

C.F.8.2.2.18.2.2 Bestemmelser i danske DBO'er om beskatningsretten til pensioner mv.

Indhold

Dette afsnit handler om forskellige bestemmelser i danske DBO'er, der helt eller delvis giver beskatningsretten til pensioner mv. til kildelandet.

Afsnittet indeholder:

- Fællestræk ved de danske DBO'er.
- Beskatningsret til pensioner i nyere danske DBO'er.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Fællestræk ved de danske DBO'er

Artiklerne om pensioner i de danske DBO'er varierer i ordlyd, men alle varianter tildeler i et eller andet omfang kildelandet en beskatningsret til udbetalingerne.

Overgangsregler

I de tilfælde, hvor pensionsbestemmelsen i en DBO ændres fra bopælsbeskatning til kildelandsbeskatning, vil der ofte være en overgangsbestemmelse, som under visse betingelser fritager pensioner for kildelandsbeskatning, hvis modtageren af pensionen allerede var bosiddende i det andet land på tidspunktet for ændringen. Bestemmelsen findes enten i selve DBO'en eller i den lov, der indfører ændringen.

Se også

Se også afsnit [C.F.9.2](#) om pensionsbestemmelserne i de enkelte DBO'er, herunder eventuelle overgangsregler.

Bemærk

Danmark op sagde i 2008 de dagældende DBO'er med Frankrig og Spanien. Se [BEK nr. 14 af 27/06/2008](#). Pensionsbestemmelsen i disse DBO'er tillagde bopælslandet beskatningsretten til pensionsudbetalinger alene. Disse DBO'er er ikke erstattet af nye. Se afsnit [C.F.9.2.6.4.2](#) og [C.F.9.2.18.13.2](#) om overgangsregler for personer, der er hjemmehørende i henholdsvis Frankrig eller Spanien og som modtager pensioner fra Danmark, og personer, der er hjemmehørende i Danmark og modtager pensioner fra Frankrig.

Beskatningsret til pensioner i nyere danske DBO'er

De fleste nyere danske DBO'er indeholder en artikel om pensioner, der er opbygget således:

- Det land, som ydelsen stammer fra (kildelandet), kan beskatte offentlige ydelser, eventuelt kun offentlige sociale ydelser. Se afsnit [C.F.8.2.2.18.1](#) om offentlige ydelser i danske DBO'er. Bestemmelsen står typisk som stykke 1 i pensionsbestemmelsen.
- Det land, hvor modtageren er hjemmehørende (bopælslandet), har beskatningsretten til pensioner og lignende vederlag. Det land, som pensionen stammer fra (kildelandet), kan dog også beskatte udbetalinger til en person, der er hjemmehørende i det andet land, hvis
 - indbetalingerne har været fradragsberettigede i indbetalerens indkomst i kildelandet ifølge kildelandets lovgivning, eller
 - indbetalingerne har været foretaget af en arbejdsgiver, og indbetalingerne ikke er blevet beskattet hos arbejdstageren (såkaldt bortseelsesret) ifølge kildelandets lovgivning.

Bestemmelsen står typisk som stykke 2 i pensionsbestemmelsen.

Kildeland

Der findes også typisk et stykke 3 i pensionsbestemmelsen, som definerer hvad det vil sige, at en pension "stammer" fra et land. Typisk "stammer" en pension fra et land, hvis den udbetales fra en pensionskasse eller en anden tilsvarende institution,

- der udbyder pensionsordninger og
- som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser.

Det er også normalt en forudsætning, at pensionskassen mv. er oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret i overensstemmelse med lovgivningen i det pågældende land.

Bemærk

I de fleste af de nyere danske DBO'er omfatter reglen om pensioner og lignende vederlag ikke kun pensioner, der har tilknytning til et tidligere ansættelsesforhold, men også privat oprettede pensionsordninger, herunder pensionsordninger, der er oprettet af selvstændigt erhvervsdrivende.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19.1](#) (artikel 19) pensioner, der udbetales af en stat, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed for varetagelsen af offentlige hverv.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2003.90.HR	Folkepension. Højesteret og landsret fastslog, at dansk folkepension er en social pension, og den dermed er omfattet af artikel 18, stk. 2, i DBO'en med Tyskland, som omhandler sociale pensioner. Den er derimod ikke omfattet af artikel 18, stk. 4, i DBO'en, som kun vedrører private pensioner. Danmark havde derfor beskatningsretten til pensionen.	Se også landsretsdommen: SKM2002.91.VLR
Landsretsdomme		
SKM2007.123.Ø LR	Ydelse efter lov om erstatning til besættelsestidens ofre. Landsretten fandt, at ydelsen måtte karakteriseres som en social ydelse efter artikel 18 i den nordiske DBO. Danmark havde derfor beskatningsretten til ydelsen.	
Landsskatte retten		
SKM2018.84.LS R	En ansat på den franske ambassade i Danmark, der havde oprettet en privat pensionsordning i et dansk pensionselskab, måtte anses for	

	skattepligtig af udbetalingerne på pensionsordningen.	
Skatterådet		
<u>SKM2024.136.S</u> <u>R</u>	Skatterådet bekræftede, at en SIPP-pensionsordning, der påtænkes oprettet i England, mens spørger havde bopæl og var skattemæssigt hjemmehørende der, blev omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 B, hvis spørger på et senere tidspunkt flyttede tilbage, og igen blev fuldt skattepligtig til Danmark. Dette var dog kun gældende, hvis betingelsen om, at samtlige indbetalinger til pensionsordningen, der var foretaget, inden spørger igen blev skattepligtig til Danmark, havde været omfattet af bortseelses- eller fradragsret ved opgørelsen af spørgers skattepligtige indkomst i England. Skatterådet bekræftede ligeledes, at afkastet af pensionsordningen, efter at spørger igen var blevet fuldt skattepligtig til Danmark, ikke var omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven, og ikke blev beskattet løbende, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 5. Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at afkastet var skattefrit, idet afkastet indgik i pensionsordningens værdi, der dannede grundlag for udbetalingerne fra ordningen, som blev beskattet efter pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 6. Skatterådet bekræftede desuden, at der ikke skulle betales arbejdsmarkedsbidrag af den del af udbetalingerne, der var skattepligtig indkomst i henhold til pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 6, som personlig indkomst, og at Danmark gav almindelig creditlempelse for skat betalt til England af pensionsudbetalingerne. Lempelsen kunne dog ikke overstige den danske indkomstskat, der svarede til de pensionsudbetalinger, der kunne beskattes i England, jf. artikel 22, stk. 2, litra a-b i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.	
<u>SKM2017.651.S</u> <u>R</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at udbetalinger fra en privat pensionsordning i Danmark var skattefri i Danmark. Spørger, der bor og er skattepligtig i Tyskland, havde tidligere været hjemmehørende i Danmark i en del af den periode, hvor der havde været indbetalt til pensionsordningen med bortseelsesret. Efter DBO'en mellem Danmark og Tyskland, artikel 18, stk. 4, kunne Danmark som kildeland beskatte udbetalinger, når spørger tidligere havde været hjemmehørende i Danmark	
<u>SKM2008.755.S</u> <u>R</u>	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at udbetalinger fra en pensionsordning oprettet i Danmark kun kunne beskattes på Malta. Skatterådet kunne endvidere ikke bekræfte, at Danmark kun kunne beskatte pensionsudbetalingerne i det omfang, de svarede til pensionsbidrag, som skatteyderen havde opnået fradragsret (bortseelsesret) for, mens han var hjemmehørende i Danmark.	

C.F.8.2.2.18.3 Fradrag for bidrag til udenlandske pensionsordninger

Indhold

Dette afsnit handler om den skattemæssige behandling af indbetaling af bidrag til udenlandske pensionsordninger, når fx medarbejdere udstationeres fra deres hjemland til et DBO-land. Modeloverenskomsten indeholder ikke sådanne regler, men kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 18 foreslår nogle bestemmelser, som kan indsættes i DBO'er for at undgå vanskeligheder i disse situationer.

Afsnittet indeholder:

Danske fradragsregler - hovedregel

- Undtagelse - særlige bestemmelser i enkelte DBO'er mv.
- Undtagelse - [PBL § 15 C.](#)
- Undtagelse - [PBL § 15 D.](#)
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Danske fradragsregler - hovedregel

Der er som udgangspunkt ikke mulighed for at bortse fra eller fradrage indbetalinger til pensionsordninger, der er oprettet i udenlandske pensionsinstitutter. Det skyldes, at det kun er danske ordninger, der er omfattet af PBL afsnit I.

Undtagelse - særlige bestemmelser i enkelte DBO'er mv.

I nogle DBO'er er indsat bestemmelser om fradragsret i den skattepligtige indkomst i det ene land for indbetalinger til pensionsordninger i det andet land. De DBO'er, det drejer sig om, er DBO'erne med Nederlandene, Schweiz, Storbritannien. Danmark har desuden indgået en aftale med Sverige, som omfatter fradragsret for pensionsordninger.

DBO med Nederlandene

Efter DBO'ens artikel 25, stk. 5 og 6, kan en arbejdstager i en periode på højst 60 måneder under visse betingelser fradrage pensionsbidrag til en pensionsordning i hjemlandet i den skattepligtige indkomst i arbejdslandet. Bestemmelsen gælder kun for obligatoriske arbejdsgiverordninger, der generelt svarer til en pensionsordning, der er skattemæssigt anerkendt i arbejdslandet.

Se også

- [C.F.9.2.14.3](#) om DBO med Nederlandene.
- [C.A.10.3.3](#) om betingelserne for fradrag i den danske indkomst for bidrag til en arbejdsgiverordning i Nederlandene (Holland).

DBO med Schweiz

Efter DBO'ens artikel 28, stk. 3, kan indbetalinger til pensionsordninger i en persons hjemland under visse betingelser fradrages i den skattepligtige indkomst i arbejdslandet. Bestemmelsen gælder både arbejdstagere og selvstændigt erhvervsdrivende, der indbetaler bidrag til en pensionsordning, der overordnet svarer til pensionsordninger, der er skattemæssigt anerkendt i arbejdslandet. De ordninger, der anses for anerkendt, er opregnet i artikel X i [Protokol af 21. august 2009](#) til DBO'en med Schweiz.

Se også

- [C.F.9.2.18.4](#) om DBO med Schweiz.
- [C.A.10.3.3](#) om betingelserne for fradrag i den danske indkomst for bidrag til en pensionsordning i Schweiz.

DBO med Storbritannien

Efter DBO'ens artikel 28, stk. 3-5, kan indbetalinger til pensionsordninger i forbindelse med personligt arbejde i tjenesteforhold under visse betingelser fradrages i den skattepligtige indkomst i arbejdslandet. Bestemmelsen gælder kun for arbejdstagere, der indbetaler til en tvungen ordning, der generelt svarer til pensionsordninger, der er skattemæssigt anerkendt i arbejdslandet.

Se også

- [C.F.9.2.18.17](#) om DBO med Storbritannien.

- [C.A.10.3.3](#) om betingelserne for fradrag i den danske indkomst for bidrag til en pensionsordning i Storbritannien.

Grænsegænger aftale med Sverige

Danmark og Sverige har indgået en aftale om visse skattespørgsmål, som i artikel 2 bestemmer, at de to lande giver grænsegængere og tilflyttere fradrag for indskud på pensionsordninger i det andet land. Se [lov nr. 974 af 05/12/2003](#).

De personer, der er omfattet af aftalen, er:

- Grænsegængere.
- Tilflyttere.

Grænsegængere

Grænsegængere er i aftalen defineret som lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, som arbejder og beskattes i det ene land og bor i det andet land. Indkomsten, som kan beskattes i arbejdslandet, skal udgøre mindst 75 pct. af den samlede nettoindtægt fra personligt arbejde i tjenesteforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed.

Tilflyttere

Tilflyttere er i aftalen defineret som lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, som er hjemmehørende i det ene land og umiddelbart inden tilflytningen deltog i en pensionsordning i det andet land, som der blev betalt bidrag til.

Pensionsordningen skal være skattebegünstiget i ordningens hjemland. De ordninger, der er omfattet, er:

- I Danmark: Pensionsordninger omfattet af PBL afsnit I.
- I Sverige: Pensionsordninger omfattet af kapitel 28 eller 58 i indkomstskatteloven.

Ordninger med engangsudbetalinger, fx kapitalpension, er ikke skattebegünstiget i Sverige.

Hvis en arbejdsgiver har indbetalt bidrag til en pensionsordning, der er omfattet af grænsegænger aftalen, medregnes bidragene ikke i lønmodtagerens skattepligtige indkomst, og arbejdsgiveren har fradrag for bidragene.

Bidrag kan kun fradrages indenfor de beløbsgrænser, der gælder i såvel Danmark som Sverige. Det gælder også for en arbejdsgivers betaling af bidrag for en lønmodtager.

Se også

- [C.F.9.2.14.8](#) om den nordiske DBO
- [C.A.10.3.3](#) om betingelserne for fradrag i den danske indkomst for bidrag til en pensionsordning i Sverige.

Undtagelse - [PBL § 15 C](#)

Skattestyrelsen kan under visse betingelser godkende en udenlandsk pensionsordning i et andet EU- eller EØS-land (undtagen Liechtenstein), så pensionsopsparereren får bortseelses- eller fradragsret for indbetalingerne til pensionsordningen i sin danske indkomst efter samme regler som for tilsvarende danske ordninger.

Pensionsopsparereren skal acceptere at blive beskattet af løbende udbetalinger fra pensionen i Danmark, også efter eventuel fraflytning til udlandet.

Reglen gælder kun for pensionsopsparende, der er fuldt skattepligtige efter [KSL § 1](#), eller omfattet af grænsegængerreglerne i [KSL §§ 5 A - 5 D](#).

Se også

- [C.A.10.3.2.1](#) om ordninger godkendt efter PBL § 15 C.
- [C.F.5](#) om grænsegængerreglerne.

Undtagelse - [PBL § 15 D](#)

Denne bestemmelse er møntet på arbejdstagere, der fortsætter med at indbetale til en pensionsordning i deres hjemland under ophold i Danmark (vandrende arbejdstagere).

Skattestyrelsen kan i en periode på op til 60 måneder godkende en pensionsordning i et andet EU- eller EØS-land (undtagen Liechtenstein) som om, den var omfattet af PBL kapitel 1, selv om pensionsordningen ikke opfylder betingelserne i kapitel 1.

Reglen gælder kun for pensionsopsparende, der ved tilflytning til Danmark bliver fuldt skattepligtige efter [KSL § 1](#) og hjemmehørende her i landet efter en DBO, eller bliver omfattet af grænsegængerreglerne i [KSL §§ 5 A - 5 D](#).

Pensionsopsparerens kan i en periode på 60 måneder få bortseelses- eller fradragsret for indbetalinger til en udenlandsk pensionsordning efter samme regler, som gælder i det land, hvor ordningen gav ret til fradrag på det tidspunkt, hvor den blev oprettet.

Efter udløbet af de 60 måneder, kan pensionsopsparerens søge om godkendelse af ordningen efter PBL § 15 C.

Se også

- [C.A.10.3.2.2](#) om ordninger godkendt efter PBL § 15 D
- [C.F.5](#) om grænsegængerreglerne.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
TfS 1998, 221 LSR	Der kunne ikke indrømmes fradrag for bidrag til en britisk pensionsordning efter DBO artikel 28, stk. 3, fordi ordningen ikke blev anset for at svare til en skattemæssigt anerkendt ordning i Danmark. Pensionsordningen kunne komme til udbetaling tidligst ved personens fyldte 50 år. Udbetaling fra en tilsvarende dansk ordning kan normalt tidligst finde sted ved det fyldte 60 år, og da der ikke var særlige forhold, der kunne begrunde den tidligere udbetalingsalder, fandt Landsskatteretten, at den britiske pensionsordning ikke svarede til en skattemæssigt anerkendt pensionsordning i Danmark.	
Skatterådet		
SKM2011.91. SR	Der blev spurgt, om tre svenske pensionsordninger kunne anerkendes som svarende til danske livsvarige livrenter, så indskuddene ikke blev omfattet af fradragsbegrænsningen på 100.000 kr. (2010-niveau) årligt efter PBL § 16 , stk. 2. Skatterådet kunne ikke bekræfte dette. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at pensionsordningerne havde forskellige valgmuligheder for udbetalingsforløb, hvor den livsvarige udbetaling blot var en af	

flere udbetalingsmåder. **Pensionsordningerne skulle derfor sidestilles med en ophørende livrente**, jf. [PBL § 2](#), nr. 4 b, hvorfor fradragsbegrænsningen i [PBL § 16](#), stk. 2, var gældende for disse tre svenske pensionsordninger.

C.F.8.2.2.19 Artikel 19: Offentligt hverv

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 19 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatningen af vederlag for varetagelse af offentlige hverv.

Afsnittet indeholder:

- Vederlag for varetagelse af offentlige hverv ([C.F.8.2.2.19.1](#))
- Beskatningsretten til udbetalinger, der udgør vederlag for offentligt hverv ([C.F.8.2.2.19.2](#)).

Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.19.1 Vederlag for varetagelse af offentlige hverv

Indhold

Dette afsnit handler om afgrænsningen af de indkomster, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 19.

Afsnittet indeholder:

- Vederlag omfattet af modeloverenskomstens artikel 19 ([C.F.8.2.2.19.1.1](#))
- Afgrænsning over for andre artikler i modeloverenskomsten ([C.F.8.2.2.19.1.2](#)).

C.F.8.2.2.19.1.1 Vederlag omfattet af modeloverenskomstens artikel 19

Indhold

Dette afsnit handler om hvilke former for vederlag, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 19.

Afsnittet indeholder:

- Gage, løn og andet lignende vederlag.
- Pension eller andet lignende vederlag.
- Politiske underafdelinger og lokale myndigheder.
- Danske eksempler.
- Udenlandske eksempler.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Gage, løn og andet lignende vederlag

Modeloverenskomstens artikel 19, stk. 1, handler om vederlag, der udbetales af en kontraherende stat eller en politisk underafdeling eller en lokal myndighed til en fysisk person for at varetage et hverv i den pågældende stats eller underafdelings eller myndigheds tjeneste.

Arten af indkomst i modeloverenskomstens artikel 19, stk. 1, litra a, er den samme som den, der findes i modeloverenskomstens artikel 15, som er den generelle bestemmelse om løn og andet lignende vederlag. Se afsnit [C.F.8.2.2.15.1](#).

OECD-landene er generelt enige om, at udtrykket "gage, løn og andre lignende vederlag" ikke kun omfatter vederlag i penge. Det omfatter også personalegoder som fx fri bil eller fri bolig til rådighed, syge- eller livsforsikringsdækning og betalt medlemskab af foreninger. Se punkt 2.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 19 anvendes ikke på vederlag til personer, der udfører selvstændigt arbejde for staten mv.

Bemærk

Hvis arbejdet er udført i forbindelse med erhvervsvirksomhed, der drives af staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed, er indkomsten ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 19, stk. 1. Se afsnit [C.F.8.2.2.19.2](#) om fordeling af beskatningsretten til vederlag for offentligt hverv.

Pension eller andet lignende vederlag

Modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2, handler om pension, der betales direkte af en kontraherende stat eller af en politisk underafdeling eller lokal myndighed eller betales fra ordninger, der er oprettet af en stat eller en politisk underafdeling eller lokal myndighed, til en fysisk person for varetagelsen af hverv i den pågældende stats eller underafdelings eller myndigheds tjeneste.

Dansk tjenestemandspension er omfattet af modeloverenskomstens artikel 19.

Pensioner til tidligere offentligt ansatte kan være omfattet af modeloverenskomstens artikel 19, selv om beløbet ikke udbetales direkte af staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed. Pensionsudbetalinger fra ordninger, der er oprettet af staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed kan være omfattet, selv om de administreres privat. Se punkt 5.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

Pension fra selvejende institutioner er i flere tilfælde blevet anset for omfattet af artikel 19. Se LSRM 1978, 29 LSR og TfS 1991, 37 TSS om Lodspensionskassen, der er en selvejende institution med tæt tilknytning til Forsvarsministeriet, og TfS 1989, 26 om den oprindeligt selvejende institution Børneforsorgens Pensionskasse, der blev overtaget af staten.

Udtrykket "pension og andet lignende vederlag" i modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2, litra a, omfatter de samme ydelser som artikel 18, der er modeloverenskomstens hovedregel om pensioner. Mens ordet "pension" kun dækker løbende udbetalinger, kan ordene "andet lignende vederlag" fx også dække betaling af et engangsbeløb i stedet for en løbende udbetaling til en tidligere statsansat person efter ansættelsens ophør. Se punkt 5.1 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 19.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18.1](#) (artikel 18) om afgrænsningen mellem pension og fratrædelsesgodtgørelse.

En forsørgertabsydelse fra USA til en efterlevende ægtefælle efter en ansat i det amerikanske flyvevåben blev ud fra en samlet vurdering betragtet som en pensionslignende ydelse, der var omfattet af artiklen om pension fra offentlige myndigheder i den dagældende dansk-amerikanske DBO. Se [SKM2003.484.VLR](#).

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 19 anvendes ikke på pension, der har tilknytning til selvstændigt arbejde for staten mv.

Bemærk

Hvis pensionen har tilknytning til arbejde, der er udført i forbindelse med erhvervsvirksomhed, der drives af staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed, er indkomsten ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2. Se afsnit [C.F.8.2.2.19.2](#) om fordeling af beskatningsretten til vederlag for offentligt hverv.

Folkepension

Den danske folkepension er ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 19, da den ikke optjenes i forbindelse med tjenesteydelser.

ATP

ATP er en social sikringsydelse, der behandles som pension. Den er omfattet af artikel 19, stk. 2, hvis arbejdet, som pensionen knytter sig til, er udført for staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed. Se punkt 25 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 18.

Politiske underafdelinger og lokale myndigheder

Ud over selve staten nævner modeloverenskomstens artikel 19 også politiske underafdelinger og lokale myndigheder, i Danmark fx regionerne og kommunerne. Disse myndigheder kan også udbetale vederlag, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 19. Se punkt 3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

Bemærk

Artikel 19 kan være formuleret bredere i en DBO end i modeloverenskomsten ved fx at medtage offentlige selvejende institutioner, offentligretlige institutioner eller lignende.

[KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4, bestemmer, at den fulde skattepligt under visse betingelser gælder for personer, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner mv. udsendes til tjeneste uden for riget. Offentlige institutioner omfatter ifølge bemærkningerne til [lov nr. 462 af 12/06/2009](#) bl.a. DR og universiteterne.

Bemærk

Selv om en person er omfattet af [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 4, om offentligt ansatte, der er udsendt, er det ikke ensbetydende med, at modeloverenskomstens artikel 19 finder anvendelse. Modeloverenskomsten omfatter ikke løn og pension fra "offentlige institutioner" som ikke er staten dertil hørende politiske underafdelinger eller lokale myndigheder. Det afhænger af den konkrete DBO, om offentlige institutioner er omfattet af artikel 19.

Danske eksempler

Østre landsret har afgjort, at pension fra Folketinget er omfattet af modeloverenskomstens artikel 19. Se [SKM2003.397.ØLR](#), hvor Landsretten bl.a. henviste til punkt 2.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19. Landsretten lagde også vægt på formålet med artiklen, som er at udvise respekt mellem suveræne stater.

Skatterådet bekræftede, at A's lønindkomst fra DR var omfattet af [LL § 33 A](#), stk. 1, samt at lønnen var omfattet af artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og B-land. DR blev anset for anden offentlig myndighed, og A var derfor ikke omfattet af LL § 33 A, stk. 3 om halv lempelse. Hvis B-land ikke ville anerkende, at lønnen var omfattet af artikel 19, ville lønnen efter artikel 15 kun kunne beskattes i B-land under forudsætning af, at A var hjemmehørende i B-land efter DBO'en. Se [SKM2011.761.SR](#).

En universitetsansat forsker med bopæl i Danmark blev udstationeret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet i

sagen var, om han var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra universitetet efter artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien havde beskatningsretten efter DBO'ens artikel 15. Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som det danske universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "staten". Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af KSL § 1, stk. 1, nr. 4, og [SKM2014.160.ØLR](#) fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke skete en ændring af, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand. Forskerens løn var derfor skattepligtig til Danmark i henhold til artikel 19. Se [SKM2017.471.VLR](#).

Se også

- Afsnit [C.F.1.5](#). om personer udsendt af stat og kommune mv.
- Afsnit [C.F.4.2.4](#) om lempelse ifølge LL § 33 A og tjeneste for den danske stat eller anden offentlig myndighed.

Udenlandske eksempler

Vederlag for arbejde i det offentlige sundhedssystem i Norge og Sverige anses for omfattet af artikel 19. Se [SKM2012.7.VLR](#).

Vederlag til en musiker ved et svensk koncerthus blev ikke anset for omfattet af artikel 19, fordi koncerthuset blev drevet som et aktieselskab, hvor en svensk kommune ejede alle aktier. Se [SKM2003.577.LSR](#).

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.19.2](#) om erhvervsmæssig virksomhed, der udøves af en stat, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed.
- Modeloverenskomstens artikel 19, stk. 3.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentar
Landsretsdomme		
SKM2017.471.VLR	En universitetsansat forsker med bopæl i Danmark blev udstationeret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1 , stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet i sagen var, om han var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra universitetet efter artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien havde beskatningsretten efter DBO'ens artikel 15. Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som det danske universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "staten". Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af KSL § 1, stk. 1, nr. 4 , og SKM2014.160.ØLR fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af	Tidligere instans: SKM2015.704.LSR

	universitetsloven i 2003 ikke skete en ændring af, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand. Forskerens løn var derfor skattepligtig til Danmark i henhold til artikel 19.	
<u>SKM2012.7.VLR</u>	En læge, der var fuldt skattepligtig til Danmark, arbejdede i Norge. Arbejdet var formidlet af et vikarbureau. Indkomst fra offentligt hverv som lægevikar var omfattet af DBO'ens artikel 19. Indkomst udbetalt af Rikstrygdeverket for lægevagtskørsel mv., som ikke var selvangivet hverken i Danmark eller i Norge, var efter Landsrettens opfattelse omfattet af DBO'ens artikel 19, men Danmark havde efter artikel 26, stk. 2, en subsidiær beskatningsret til indkomsten. Egenbetaling fra patienter i Norge var omfattet af artikel 22 om anden indkomst.	
<u>SKM2008.679.VLR</u>	Løn under barsel fra dansk ministerium til en modtager, der var fuldt skattepligtig til USA, blev anset som omfattet af den begrænsede skattepligt efter den dagældende <u>KSL § 2</u>, stk. 1, litra b, jf. § 43, stk. 2, litra g, jf. kildeskattebekendtgørelsens § 20, nr. 7. Efter DBO'en med USA tilkom beskatningsretten Danmark som kildeland efter artikel 19. Af disse grunde var lønnen med rette beskattet i Danmark.	
<u>SKM2003.397.ØLR</u>	Folketingspension. Landsretten lagde vægt på bestemmelsens ordlyd sammenholdt med formålet, som er at udvise gensidig respekt mellem suveræne stater. Også henvist til kommentaren til OECD-modeloverenskomsten. Folketingspensionen blev anset for omfattet af artikel 19 i den dansk-spanske DBO. Danmark havde derfor beskatningsretten.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2003.577.LSR</u>	En musiker, der boede i Danmark og arbejdede som lønmodtager ved et svensk koncerthus, var omfattet af artikel 17 (kunstnere og sportsfolk) i den nordiske DBO. Han kunne ikke anses for omfattet af artikel 19 om offentligt ansatte, da koncerthuset blev drevet som et svensk aktieselskab, uanset at aktierne var ejet af en svensk kommune.	
<u>SKM2002.55.LSR</u>	Vederlag for arbejde på norske og svenske sygehuse, der efter særlig aftale blev aflønnet gennem et dansk firma, kunne ikke anses for omfattet af den nordiske DBO's artikel 19, stk. 1.	

TfS 1989, 26 LSR	En skatteyder, der nu var bosat i Spanien, havde været forstander ved et dansk børnehjem. Børnehjemmet var oprindelig en selvejende institution, men blev overtaget af amtskommunen. Forstanderen var medlem af Børneforsorgens Pensionskasse, der senere blev overtaget af staten. Da pensionen udbetaltes af staten, og da børnehjemmet havde haft en så nær tilknytning til den offentlige forvaltning, at det måtte anses for en offentlig, selvstyrende institution, var der tale om en offentlig pension. Denne kunne efter DBO'en med Spanien kun beskattes i Danmark. Pensionen var omfattet af den begrænsede skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, daværende litra b.	
LSRM 1978, 29	Landsskatteretten anså pension fra Den fælles Lodspensionskasse i Danmark for omfattet af artikel 19 i den dansk-spanske DBO, hvorefter vederlag, herunder pensioner, der udbetales direkte af en af de kontraherende stater, eller af fonds oprettet af en af disse, af en af dens administrative underafdelinger eller lokale myndigheder eller af en offentlig, selvstyrende institution i staten, til en fysisk person for varetagelse af hverv i denne stats, underafdelings, lokale myndigheds eller offentlige, selvstyrende institutions tjeneste, kun kan beskattes i denne stat. Pensionen kunne beskattes i Danmark.	
Skatterådet og Ligningsrådet		
► SKM2024.583.SR ◀	► Pr. 1. september 2023 tiltrådte Spørger et fast fuldtidsarbejde på et forskningsinstitut i Tyskland, der hørte under H1. H1 var en non-profit forskningsorganisation og institutterne under H1 var selvejende institutioner. Fra den 4. september 2023 til 1. oktober 2023 boede Spørger midlertidigt i en gæstelejlighed på instituttet. Fra 1. oktober 2023 til 31. januar 2025 havde Spørger lejet en lejlighed i Tyskland. Spørger ejede derudover en bolig i Danmark, hvor hendes ægtefælle og barn var blevet boende, efter hun var flyttet til Tyskland. Skatterådet bekræftede, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, da det var i denne stat, hvor hun sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold, dog først fra og med den 1. oktober 2023, hvor Spørger fik fast bolig til rådighed i Tyskland. Skatterådet bekræftede derudover, at fordeling af beskatningsretten til lønindkomsten fra H1 skulle ske i henhold til artikel 19, stk. 1, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, der angår løn til offentligt ansatte. Det var Skatterådets opfattelse, at H1 skulle anses som en statsinstitution, sådan som det ifølge praksis også er tilfældet for danske universiteter, der også er selvejende institutioner.	

Det var henset til, at H1 var etableret på grundlag af tysk lovgivning, at institutterne under H1 var selvejende institutioner, men finansieret af Bundesregierung og det relevante Bundesland, sådan at den væsentligste del af indtægterne kom fra statslige tilskud, samt at institutterne var underlagt offentlig revision. ◀

SKM2024.343.BR

Sagen angik, hvorvidt en dansk læges indtægter fra Y1-land, fra henholdsvis en Y1-landsk kommune, det Y1-landske politi, den Y1-landske (...) forvaltning og Y1-landske patienters egenbetalinger skulle anses for værende lønindtægt oppebåret af lægen som lønmodtager, eller om indtægterne derimod skulle anses for hidrørende fra lægens selvstændige erhvervsvirksomhed.

Retten lagde vægt på lægens ansættelsesaftale med den Y1-landske kommune og de forhold, som udtrykkeligt fremgik heri. Blandt andet fremgik det, at lægen var arbejdstager, at lægen var omfattet af en overenskomst og ferielovgivning, ligesom det fremgik, at den Y1-landske kommune afholdt en stor del af udgifterne forbundet med arbejdets udførelse.

Retten fandt ikke, at lægen med sine egne forklaringer, vidneforklaringen og de i sagen fremlagte erklæringer fra den Y1-landske kommune, havde godtgjort, at lægen skulle betragtes som selvstændig erhvervsdrivende.

Efter en konkret vurdering af de samlede kriterier i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 fandt retten dermed, at lægens indkomst i Y1-land måtte anses som erhvervet i et tjenesteforhold.

Endvidere udtalte retten, at det forhold, at de Y1-landske skattemyndigheder efter Y1-landsk ret måtte betragte lægens indkomst som næringsindkomst, ingen betydning havde for vurderingen af, om lægen efter dansk ret skulle anses som værende lønmodtager og kan derfor ikke føre til et andet resultat.

Skatteministeriets blev herefter frifundet.

<u>SKM2020.471.SR</u>	Spørgeren er engelsk statsborger og har arbejdet i Danmark i en årrække. Han bor med sin familie i Danmark, og han er fuldt skattepligtig til Danmark og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Spørgeren har en engelsk pensionsordning. Han har optjent pensionen gennem mange års ansættelse på et hospital, mens han boede og arbejdede i England. Han har ikke haft denne type ansættelse siden han flyttede til Danmark. Spørgeren ønsker nu at få pensionen udbetalt, og han ønsker i den forbindelse en bekræftelse af, at pensionsordningen kan anses for en offentlig pensionsordning ifølge artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, da dette er afgørende for den lempelse Danmark skal give spørgeren ved dansk beskatning af udbetalinger fra pensionsordningen. Skatterådet bekræfter på grundlag af oplysningerne om pensionsordningen, at udbetalinger fra ordningen til spørgeren må anses for omfattet af artikel 19 om offentlige pensioner. Dermed skal Danmark som spørgerens bopælsland give eksemptionslempelse ved beskatning af disse pensionsudbetalinger ifølge DBO'ens artikel 22.	
<u>SKM2011.761.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at A's lønindkomst fra DR var omfattet af <u>LL § 33 A</u>, stk. 1, samt at lønnen var omfattet af artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og B-land. DR blev anset for anden offentlig myndighed, og A var derfor ikke omfattet af LL § 33 A, stk. 3 om halv lempelse. Hvis B-land ikke ville anerkende, at lønnen var omfattet af artikel 19, ville lønnen efter artikel 15 kun kunne beskattes i B-land under forudsætning af, at A var hjemmehørende i B-land efter DBO'en.	
<u>SKM2011.562.SR</u>	Skatterådet fandt, at A's lønindkomst var omfattet af artikel 19 mellem Danmark og C-land. Hvis C-land ikke ville anerkende dette, ville Danmark alligevel have beskatningsretten til lønnen efter artikel 15.	
<u>SKM2009.378.SR</u>	Skatterådet anså ikke personer udsendt af Danmarks Radio for fuldt skattepligtige til Danmark efter <u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 4. Skatterådet anså Danmarks Radio for at være en selvstændig offentlig institution og ikke en del af den danske stat.	<u>KSL § 1</u>, stk. 1, nr. 4, omfatter pr. 14.06.2009 ansatte i offentlige institutioner, herunder DR. Se lov nr. 462 af 12/06/2000 § 3
<u>SKM2004.64.LR</u>	Ligningsrådet blev spurgt, om lønnen til læger og sygeplejersker, der arbejder på norske/svenske sygehuse, var omfattet af den nordiske DBO's artikel 19 om offentlige hverv, når et dansk ApS påtog sig administration, management og servicering af de pågældendes stillinger over for sygehusene. Lønnen ville ifølge samarbejdsaftale mellem ApS'et og sygehusene blive udbetalt af sygehusene. Ligningsrådet svarede ja til spørgsmålet.	

Andre afgørelser

TfS 1991, 37 TSS	Told- og Skattestyrelsen fandt, at pension fra Lodspensionskassen, der tilfaldt en person, der var bosat i Spanien, var omfattet af artikel 19 i den dansk-spanske DBO. Der blev lagt vægt på, at pensionskassens vedtægter var fastsat af Forsvarsministeriet, at pensionskassen var en selvejende institution underkastet Forsvarsministeriets tilsyn og kontrol, og at pensionerne i alt væsentligt fulgte tjenestemandssystemet.	
------------------	---	--

C.F.8.2.2.19.1.2 Afgrænsning over for andre artikler i modeloverenskomsten

Indhold

Dette afsnit handler om samspillet mellem modeloverenskomstens artikel 19 og andre artikler.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om forholdet til andre artikler.
- Overførsel af pensionsrettigheder.
- Selvstændigt erhverv.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Generelt om forholdet til andre artikler

Modeloverenskomstens artikel 19 er en særregel om enhver form for vederlag udbetalt af en stat, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed. Artiklen omfatter - i modsætning til modeloverenskomstens artikel 15 og 18 - både vederlag, der ydes umiddelbart, og vederlag, der vedrører tidligere tjeneste (pensioner og lignende) Det betyder at:

- Modeloverenskomstens artikel 19 går forud for modeloverenskomstens artikel 15 om løn og andet vederlag. Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1.
- Modeloverenskomstens artikel 19 går forud for modeloverenskomstens artikel 16 om bestyrelshonorar. Vederlag for medlemskab af offentlige bestyrelser, udvalg, kommissioner, nævn, råd og lignende, er således omfattet af modeloverenskomstens artikel 19. Det gælder fx også folketingspension. Se [SKM2003.397.ØLR.](#)
- Modeloverenskomstens artikel 19 går forud for modeloverenskomstens artikel 17, med mindre der er tale om erhvervsmæssig virksomhed omfattet af artikel 19, stk. 3.
- Modeloverenskomstens artikel 19 går forud for modeloverenskomstens artikel 18 om pension.

Bemærk

Udbetalinger fra en privat pensionsordning er omfattet af modeloverenskomstens artikel 18, selv om arbejdet er udført for en offentlig arbejdsgiver.

Overførsel af pensionsrettigheder

Afgrænsningen mellem modeloverenskomstens artikel 18 og modeloverenskomstens artikel 19 afhænger af, hvilken arbejdsgiver modtageren af pensionen i sin tid har haft.

En pensionist kan modtage pension, som har tilknytning til både offentlige og private tidligere ansættelsesforhold. Det kan enten skyldes, at der er indbetalt til den samme ordning under de forskellige arbejdsgivere, eller fordi pensionen er overført mellem forskellige pensionsordninger.

Overførsel fra offentlig til privat ordning

Hvis pensionsrettighederne er overført fra en offentlig til en privat pensionsordning, er denne omfattet af modeloverenskomstens artikel 18, fordi betingelserne i modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2, litra a (udbetaling fra staten mv.) ikke er opfyldt. Se punkt 5.4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

Hvis pensionsrettighederne derimod er overført fra en privat til en offentlig pensionsordning, skal der i princippet ske en fordeling, som kan være vanskelig i praksis. Se punkt 5.5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

Selvstændigt erhverv

Modeloverenskomstens artikel 19 omfatter ikke vederlag for tjenesteydelser, der er ydet til en stat mv. i selvstændigt erhverv. Se punkt 2.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19. Vederlag for tjenesteydelser i selvstændigt erhverv for en offentlig myndighed mv., er i stedet omfattet af modeloverenskomstens artikel 7 eller af den tidligere artikel 14, hvis denne artikel findes i den pågældende DBO.

Se også

- [C.F.8.2.2.7.1](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.14](#) (artikel 14) om frit erhverv
- [C.F.8.2.2.15](#) (artikel 15) om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold
- [C.F.8.2.2.16](#) (artikel 16) om bestyrelses honorar
- [C.F.8.2.2.17](#) (artikel 17) om kunstnere og sportsfolk
- [C.F.8.2.2.18](#) (artikel 18) om pensioner.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2003.484.VLR	Sagsøgeren, der var fuldt skattepligtig til Danmark, fik udbetalt en forsørgertabsydelse fra USA. Landsretten fandt, at der var tale om en pensionslignende ydelse, som var skattepligtig efter SL § 4 c . Med henvisning til den dagældende dansk-amerikanske DBO's artikel om vederlag udbetalt af stater og andre offentlige myndigheder fandt landsretten endvidere, at Danmark kunne medregne ydelsen ved skatteberegningen mod at indrømme lempelse.	
SKM2003.397.ØLR	Folketingspension. Landsretten lagde vægt på bestemmelsens ordlyd sammenholdt med formålet, som er at udvise gensidig respekt mellem suveræne stater. Også henvist til kommentaren til OECD-modeloverenskomsten. Folketingspensionen blev anset for omfattet af artikel 19 i den dansk-spanske DBO. Danmark havde derfor beskatningsretten.	
Landsskatteretskendelser		
SKM2019.33.LSR	Landsskatteretten fandt, at der for en klager, der var fuldt	

	skattepligtig til USA, ikke skulle foretages skatetræk af udbetaling af beløb til klageren fra Det Frie Forskningsråd. Landsskatteretten fandt således, at beløbet ikke var vederlag for udførelse af hverv for den danske stat omfattet af DBO'ens artikel 19, men anden indkomst omfattet af artikel 21, og at USA som bopælsstat havde beskatningsretten til indkomsten.	
<u>SKM2003.577.LSR</u>	En musiker, der boede i Danmark og arbejdede som lønmodtager ved et svensk koncerthus, var omfattet af artikel 17 (kunstnere og sportsfolk) i den nordiske DBO. Han kunne ikke anses for omfattet af artikel 19 om offentligt ansatte, da koncerthuset blev drevet som et svensk aktieselskab, uanset at aktierne var ejet af en svensk kommune.	
Skatterådet		
<u>► SKM2024.583.S</u> <u>R ◀</u>	► Pr. 1. september 2023 tiltrådte Spørger et fast fuldtidsarbejde på et forskningsinstitut i Tyskland, der hørte under H1. H1 var en non-profit forskningsorganisation og institutterne under H1 var selvejende institutioner. Fra den 4. september 2023 til 1. oktober 2023 boede Spørger midlertidigt i en gæstelejlighed på instituttet. Fra 1. oktober 2023 til 31. januar 2025 havde Spørger lejet en lejlighed i Tyskland. Spørger ejede derudover en bolig i Danmark, hvor hendes ægtefælle og barn var blevet boende, efter hun var flyttet til Tyskland. Skatterådet bekræftede, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, da det var i denne stat, hvor hun sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold, dog først fra og med den 1. oktober 2023, hvor Spørger fik fast bolig til rådighed i Tyskland. Skatterådet bekræftede derudover, at fordeling af beskatningsretten til lønindkomsten fra H1 skulle ske i henhold til artikel 19, stk. 1, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, der angår løn til offentligt ansatte. Det var Skatterådets opfattelse, at H1 skulle anses som en statsinstitution, sådan som det ifølge praksis også er tilfældet for danske universiteter, der også er selvejende institutioner. Det var henset til, at H1 var etableret på grundlag af tysk lovgivning, at institutterne under H1 var selvejende institutioner, men finansieret af Bundesregierung og det relevante Bundesland, sådan at den væsentligste del af indtægterne kom fra statslige tilskud, samt at institutterne var underlagt offentlig revision. ◀	
Andre afgørelser		
TfS 1996, 338 TSS	Told- og Skattestyrelsen traf afgørelse om, at musikere og andre optrædende kunstnere, der er hjemmehørende i andre nordiske lande og modtager løn fra Danmarks Radio, er omfattet af artikel 19 i den nordiske DBO og ikke af artikel 17. Styrelsen fremhævede, at artikel 17 efter sit indhold kun gælder "uanset bestemmelserne i artikel 14 og 15", men ikke uanset artikel 19.	Artikel 19 i den nordiske DBO omfatter også løn fra "offentligretlige institutioner".

C.F.8.2.2.19.2 Beskatningsretten til udbetalinger, der udgør vederlag for offentligt hverv

Indhold

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel.
- Undtagelse for lokalt ansat personale mv.

- Undtagelse for erhvervsvirksomhed.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Hovedregel

Kun det land, hvorfra betalingen hidrører (kildelandet), kan beskatte vederlaget. Reglen gælder både for

- gage, løn og lignende vederlag. Se modeloverenskomstens artikel 19, stk. 1, litra a, og
- pension og lignende vederlag. Se modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2, litra a.

Bemærk

I relation til denne artikel er kildelandet ikke det land, hvor arbejdet udføres, men det land, som vederlaget hidrører fra. Herved adskiller modeloverenskomstens artikel 19 sig fra modeloverenskomstens artikel 15, som er den generelle regel om løn og lignende vederlag, og hvor kildelandet er det land, hvor arbejdet udføres. Se afsnit [C.F.8.2.2.15.2.1](#).

Undtagelse for lokalt ansat personale mv.

Gage, løn og andre lignende vederlag kan dog kun beskattes i bopælslandet, det vil sige det land, hvor den ansatte er hjemmehørende på betalingstidspunktet, når en person arbejder eller har arbejdet for staten mv. i det andet land (kildelandet), og arbejdet er udført i bopælslandet, og personen enten er

- statsborger i bopælslandet eller
- ikke blev hjemmehørende i bopælslandet kun med det formål at udføre arbejdet for kildelandet.

Se artikel 19, stk. 1, litra b (i) og (ii).

Undtagelsen sigter mod lokalt personale på ambassader og andre diplomatiske repræsentationer. Se punkt 4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

Undtagelsen om bopælslandets beskatningsret gælder også for udbetaling af pension til personer, der tidligere har udført sådant arbejde, men dog kun hvis de er statsborgere i bopælsstaten. Se modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2, litra b.

Undtagelse for erhvervsvirksomhed

Hvis en stat, en politisk underafdeling eller lokal myndighed driver egentlig erhvervsvirksomhed, er udbetalinger, der udgør vederlag for arbejde for denne erhvervsvirksomhed, ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 19. Se modeloverenskomstens artikel 19, stk. 3, og punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

I stedet gælder de øvrige artikler i modeloverenskomsten, det vil sige, alt afhængig af det konkrete tilfælde:

- Modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold (løn mv.)
- Modeloverenskomstens artikel 16 om bestyrelses honorarer og lignende
- Modeloverenskomstens artikel 17 om kunstnere og sportsfolk
- Modeloverenskomstens artikel 18 om pensioner.

Se også

- [C.F.8.2.2.15](#) (artikel 15) om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold

- [C.F.8.2.2.16](#) (artikel 16) om bestyrelses honorar
- [C.F.8.2.2.17](#) (artikel 17) om kunstnere og sportsfolk
- [C.F.8.2.2.18](#) (artikel 18) om pensioner.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2017.471.V LR	En universitetsansat med bopæl i Danmark blev udstationeret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1 , stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet i sagen var, om en forsker i perioden 1. marts 2013 til 28. februar 2014, hvor han var udstationeret til Storbritannien i forbindelse med sin ansættelse ved G1 Universitet, var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra G1 Universitet efter artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien har beskatningsretten efter DBO'ens artikel 15. Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som G1 Universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "staten". Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af KSL § 1, stk. 1, nr. 4, og SKM2014.160.ØLR fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke skete en ændring af, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand.	
SKM2012.7.VLR	En læge, der var fuldt skattepligtig til Danmark, arbejdede i Norge. Arbejdet var formidlet af et vikarbureau. Indkomst fra offentligt hverv som lægevikar var omfattet af DBO'ens artikel 19. Indkomst udbetalt af Rikstrygdeverket for lægevagtskørsel mv., som ikke var selvangivet hverken i Danmark eller i Norge, var efter Landsrettens opfattelse omfattet af DBO'ens artikel 19, men Danmark havde efter artikel 26, stk. 2, en subsidiær beskatningsret til indkomsten. Egenbetaling fra patienter i Norge var omfattet af artikel 22 om anden indkomst.	
SKM2008.679.V LR	Løn under barsel fra dansk ministerium til en modtager, der var fuldt skattepligtig til USA, blev anset for omfattet af den begrænsede skattepligt efter den dagældende KSL § 2 , stk. 1, litra b, jf. § 43, stk. 2, litra g, jf. kildeskattebekendtgørelsens § 20, nr. 7. Ifølge DBO'en med USA tilkom beskatningsretten Danmark som kildeland, jf. artikel 19. Af disse grunde var lønnen med rette beskattet i Danmark som kildeland.	
SKM2003.484.V LR	Sagsøgeren, der var fuldt skattepligtig til Danmark, fik udbetalt en forsørgertabsydelse fra USA. Landsretten fandt, at der var tale om en pensionslignende ydelse, som var skattepligtig i henhold til statsskattelovens § 4 c. Med henvisning til den dagældende dansk-amerikanske DBO's artikel om vederlag udbetalt af stater og andre offentlige myndigheder fandt landsretten endvidere, at Danmark kunne medregne ydelsen ved skatteberegningen mod at indrømme lempelse. De særlige bestemmelser i Overenskomst mellem deltagerne i Den Nordatlantiske Traktat vedrørende status for deres styrke m.v. (NATO) fandt ikke anvendelse.	
SKM2003.397.Ø LR	Folketingspension. Landsretten lagde vægt på DBO- bestemmelsens ordlyd sammenholdt med formålet, som er at udvise gensidig respekt mellem suveræne stater. Også henvist til kommentaren til OECD-modeloverenskomsten. Folketingspensionen blev anset for omfattet af artikel 19 i den dansk-spanske DBO. Danmark havde derfor beskatningsretten.	
Skatterådet og Ligningsrådet		
SKM2004.64.LR	Ligningsrådet blev spurgt, om lønnen til læger og sygeplejersker , der arbejder på norske/svenske sygehuse, var omfattet af den nordiske DBO's	

	artikel 19 om offentlige hvern, når et dansk ApS påtog sig administration, management og servicering af de pågældendes stillinger over for sygehusene. Lønnen ville ifølge samarbejdsaftale mellem ApS'et og sygehusene blive udbetalt af sygehusene. Ligningsrådet svarede ja til spørgsmålet.	
Andre afgørelser		
TfS 1991, 37 TSS	Told- og Skattestyrelsen fandt, at pension fra Lodspensionskassen , der tilfaldt en person, der var bosat i Spanien, var omfattet af artikel 19 i den dansk-spanske DBO. Der blev lagt vægt på, at pensionskassens vedtægter var fastsat af Forsvarsministeriet, at pensionskassen var en selvejende institution underkastet Forsvarsministeriets kontrol, og at pensionerne i alt væsentligt fulgte tjenestemandssystemet.	

C.F.8.2.2.20 Artikel 20: Studerende

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 20 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af studerende.

Afsnittet indeholder:

- Studerende m.m. ([C.F.8.2.2.20.1](#))
- Beskatningsretten til studerendes indkomst ([C.F.8.2.2.20.2](#)).

Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.20.1 Studerende m.m.

Indhold

Dette afsnit handler om hvem og hvad, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 20.

Afsnittet indeholder:

- Personkreds.
- Krav til opholdet.
- Krav til ydelserne.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Personkreds

Modeloverenskomstens artikel 20 omfatter ydelser til dækning af underholds- og uddannelsesudgifter til studerende og lærlinge, der er hjemmehørende i det ene land og opholder sig i det andet land for at studere eller arbejde som praktikant.

Personkredsen i artikel 20 er ikke defineret i modeloverenskomsten eller i kommentarerne hertil. Der er ikke anført betingelser med hensyn til, hvilken slags uddannelsesinstitution, personen skal være tilknyttet eller hvilken slags uddannelse, der skal være tale om.

Begrebet studerende i relation til artikel 20 skal forstås bredt. Det omfatter enhver person, som er registreret som studerende på alle typer af uddannelsesinstitutioner (folkeskole, gymnasium/hf, universiteter mv.). Begrebet omfatter derfor også personer, som har gennemført deres kompetencegivende uddannelse og ønsker at erhverve eller udvide viden indenfor et specialiseret område.

Artikel 20 omfatter derfor en bredere personkreds end [KSL § 8](#), stk. 2. Således er fx praktikanter, lærlinge og ph.d.-studerende omfattet af artikel 20.

Praktikanter og lærlinge

Modeloverenskomstens artikel 20 omfatter efter sin ordlyd udtrykkeligt også ydelser til dækning af underholds- og uddannelsesudgifter til lærlinge, der er hjemmehørende i det ene land og opholder sig i det andet land for at arbejde som praktikant. Bestemmelsen definerer ikke begreberne "lærling" og "praktikant" nærmere.

Der skal foretages en konkret vurdering af artiklen om studerende (herunder praktikanter og lærlinge) i den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Udlændingestyrelsens kriterier skal fremover ikke lægges til grund for, om der er tale om en uddannelse, der falder ind under artikel 20, da disse kriterier ikke i fuldt omfang afspejler de skattemæssige regler i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Ph.d.-studerende

En ph.d.-studerende kan få sit vederlag gennem løn fra et dansk universitet eller vederlag som stipendier fra udlandet eller Danmark.

Hvis den udenlandske ph.d.-studerende er lønnet af det danske universitet eller lignende, er der tale om et lønmodtagerforhold, hvor den pågældende person ikke kan anses for omfattet af artiklen om studerende i modeloverenskomsten.

En deltager i et sædvanligt ph.d.-forløb i Danmark, hvor den pågældende modtager fuld løn fra et universitet her i landet, vil således ikke være omfattet af artikel 20. Dette gælder uanset omfanget og størrelsen af andre danske eller udenlandske stipendier.

Ph.d.-studerende i øvrigt anses for omfattet af artiklen om studerende i modeloverenskomsten, når opholdet overvejende finansieres af stipendier fra udlandet eller Danmark. Det vil sige at stipendierne skal udgøre mindst 50 % af den pågældendes indkomstgrundlag.

I [SKM2017.495.SR](#) fandt Skatterådet således, at det stipendium, spørger modtog fra en fond i Tyskland, var omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland, artikel 20, da spørger udelukkende finansierede sit studium med dette stipendium.

I [SKM2017.496.SR](#) fandt Skatterådet ligeledes, at spørgers ph.d.-legat, som var udbetalt fra Tyskland, var omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 20. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at der ikke skulle betales skat i Danmark af legatet.

Konsekvensen af at være omfattet af artikel 20 er, at stipendier fra udlandet ikke beskattes i Danmark.

Postdoc-ophold

I TfS1985, 44 udtalte Skattedepartementet, at en britisk forsker, som var på et "postdoctoralt" ophold her i landet, ikke kunne anses for udenlandsk studerende efter artikel 20 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien.

Personer, der har et postdoc-ophold i Danmark, er dermed ikke omfattet af artikel 20 om studerende. Deres indtægter fra kilder udenfor studiestaten er således ikke undtaget fra dansk beskatning, og de har ikke mulighed for at få gæstestuderendefradrag.

En islandsk læge flyttede til Danmark med henblik på at uddanne sig til praktiserende læge. Hun var ansat som reservelæge og praksisreservelæge i forskellige turnus-, introduktions- og uddannelsesstillinger under et dansk amt og blev aflønnet efter overenskomsten mellem Amtsrådsforeningen i Danmark og Foreningen af Yngre Læger. Landsskatteretten fandt, at hun ikke

kunne anses for studerende i DBO'ens forstand, og hun havde derfor ikke adgang til et særligt fradrag efter protokollen til artikel 20 i den nordiske DBO. Se [SKM2004.231.LSR](#).

Krav til opholdet

Modeloverenskomstens artikel 20 anvendes, når en studerende eller lærling fra det ene land opholder sig i det andet land udelukkende for at studere eller uddanne sig. Det kræves, at:

- personen er hjemmehørende i det ene land (bopælslandet), umiddelbart før uddannelsesforløbet i det andet land begyndes, og at personen enten:
 - fortsætter med at være hjemmehørende i bopælslandet under opholdet i det andet land eller
 - bliver hjemmehørende i det andet land under opholdet i dette land.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4.1](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende, når det bruges om en fysisk person.

Bemærk

Der gælder ingen tidsmæssig grænse for varigheden af opholdet i studielandet, så længe opholdet bevarer karakteren af studie- eller uddannelsesophold.

Ophold før studiets påbegyndelse

Modeloverenskomstens artikel 20 gælder ikke, hvis personen var hjemmehørende i det land, hvor uddannelsesforløbet foregår, umiddelbart før starten af uddannelsesforløbet. Dette var afgørende for udfaldet af en sag om en norsk teologistuderende ved et dansk universitet. Se [SKM2005.420.LSR](#).

Artikel 20 gælder heller ikke, hvis personen er flyttet fra det ene land til et andet med et andet formål end det at uddanne sig. En dansker, der var udrejst sammen med sin ægtefælle, der havde fået arbejde i England, for selv at søge beskæftigelse der, og som først senere påbegyndte en uddannelse i England, var ikke omfattet af artikel 20. Se [SKM2002.243.LSR](#).

Krav til ydelserne

De ydelser, som den studerende eller lærlingen modtager, skal gå til dækning af udgifter til underhold og uddannelse. Andre indkomster, fx renter, er ikke omfattet af bestemmelsen.

Bestemmelsen finder alene anvendelse på indkomst, der optjenes fra kilder udenfor den stat, hvori den studerende eller lærlingen opholder sig udelukkende med det formål at studere eller at deltage i praktikophold. Indtægter fra kilder i den stat er omfattet af andre artikler i overenskomsten. Som eksempel kan nævnes, at hvis en studerende eller lærling under opholdet i den førstnævnte stat fortsat er hjemmehørende i den anden stat, jf. betingelserne i art. 4, vil indkomst i form af stipendier og legater, som ikke er omfattet af andre artikler i overenskomsten (som f.eks. art. 15), være skattepligtige i den stat, hvori den pågældende er hjemmehørende, jf. art. 21, stk. 1.

Bestemmelsen regulerer heller ikke beskatningen af ydelserne i det land, hvor ydelsen stammer fra, eller i et land, hvor den studerende eventuelt er skattepligtig. Bestemmelsen skal forstås sådan, at ydelsen:

- ikke må være betalt af eller på vegne af nogen, der er hjemmehørende i det land, hvor personen opholder sig under uddannelsen, og
- ikke må kunne henføres til et fast driftssted, som den, der udbetaler ydelsen, har i det land, hvor personen opholder sig under uddannelsen.

Se punkt 4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 20.

Lønindkomst og indkomst som selvstændig erhvervsdrivende, som den studerende tjener under sit studieophold, er ikke omfattet af modeloverenskomstens artikel 20. Hvis der er tale om et sådant vederlag, omfattes det enten af modeloverenskomstens artikel 15 om personligt arbejde i tjenesteforhold eller af artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, eventuelt artikel 14 om frit erhverv, hvis denne artikel er med i DBO'en. Se punkt 3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 20.

En islandsk læge, der var ansat som reservelæge i forskellige turnus-, introduktions- og uddannelsesstillinger på danske hospitaler for at videreuddanne sig til praktiserende læge blev ikke anset for omfattet af artikel 20. Ansættelse og aflønning var sket efter den gældende overenskomst mellem Foreningen af Yngre Læger og Amdrårdsforeningen. Se [SKM2004.231.LSR](#).

Skatterådet fandt, at modeloverenskomstens artikel 20 ikke kunne anvendes af nogle udenlandske medarbejdere i en koncern, som blev indstationeret hos koncernens danske selskab. Der var tale om et trænings- og oplæringsophold af kortere varighed, hvor medarbejderne kunne tilegne sig viden og færdigheder om koncernens produkter, som deres udenlandske arbejdsgiver kunne drage nytte af, når de kom hjem. Under opholdet modtog de løn fra den udenlandske arbejdsgiver, som ikke blev refunderet af det danske selskab. Skatterådet fandt, at der var tale om løn omfattet af modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2, og dermed kun kunne beskattes i hjemlandet. Se [SKM2011.368.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20.2](#) om det særlige gæstestuderendefradrag, der gives til studerende fra visse lande.

Bemærk

Hvis opholdet skifter karakter, så studiet eller uddannelsen ikke længere er hovedformålet med opholdet, kan artikel 20 ikke anvendes.

Bemærk

Selv om ydelsen er et stipendium eller anden form for studiestøtte, er den omfattet af modeloverenskomstens artikel 21 (anden indkomst), hvis kravene ovenfor ikke er opfyldt. Se [SKM2002.243.LSR](#), der handlede om dansk SU.

Se også

- [C.F.8.2.2.4.1](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende anvendt om fysiske personer
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om begrebet fast driftssted
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.F.8.2.2.14](#) (artikel 14) om frit erhverv
- [C.F.8.2.2.15](#) (artikel 15) om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2005.420.LSR	Norsk studerende blev ikke anset for omfattet af artikel 20 i den nordiske DBO, da hun var hjemmehørende i Danmark umiddelbart før studiets påbegyndelse .	
SKM2004.231.LSR	Islandsk læge flyttede til Danmark med henblik på at uddanne sig til praktiserende læge. Hun var ansat som reservelæge og praksisreservelæge i forskellige turnus-, introduktions- og uddannelsesstillinger under et	

	dansk amt og blev aflønnet efter overenskomsten mellem Amtsrådsforeningen i Danmark og Foreningen af Yngre Læger. Landsskatteretten fandt, at hun ikke kunne anses for studerende i DBO'ens forstand, og hun havde derfor ikke adgang til et særligt fradrag efter en protokol til artikel 20 i den nordiske DBO.	
<u>SKM2002.243.LSR</u>	En dansker flyttede til England sammen med sin ægtefælle for at søge arbejde der. Hun var fuldt skattepligtig i begge lande. Hun påbegyndte nogle måneder senere en uddannelse i England, som hun modtog dansk studiestøtte til. Landsskatteretten udtalte, at artikel 20 i den dansk-britiske DBO ikke kunne anvendes, allerede fordi opholdet skyldtes, at ægtefællen havde fået arbejde i England . I stedet var studiestøtten omfattet af artikel 21 om anden indkomst. Da modtageren efter artikel 4, stk. 2, i DBO'en var hjemmehørende i Storbritannien, havde Storbritannien beskatningsretten til studiestøtten. Danmark havde ikke en subsidiær beskatningsret efter DBO'ens artikel 28.	
TfS 1996, 777 LSR	En islandsk statsborger havde opholdt sig i Danmark i en periode, før hun påbegyndte en uddannelse. Landsskatteretten fandt, at hun ikke havde godtgjort, at hun havde opholdt sig midlertidigt i Danmark udelukkende i studie- og uddannelsesøjemed .	
TfS 1984, 265 LSR	En islandsk ingeniør læste til arkitekt i København i perioden 1976-1980, fordi han ikke kunne få denne uddannelse på Island. For 1978, hvor han ud over lønindtægt selvangav et legat fra Dansk-Islandsk Fond, fradrog han udover det almindelige lønmodtagerfradrag et "Islandsfradrag" på 20.000 kr., jf. den dansk-islandske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da skatteyderen opholdt sig i Danmark for at opnå en videreuddannelse og ikke grunduddannelse, blev han ikke anset berettiget til det omhandlede fradrag for opholdsudgifter.	
Skatterådet		
<u>SKM2017.496.SR</u>	En person havde siden 2014 opholdt sig i Danmark grundet et forskningsophold i forbindelse med et pH.d.-projekt og fik legater fra Tyskland til dækning af forskningsarbejdet. Personen var omfattet af skattepligten efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 1. Danmark kunne ikke beskatte legatet fra Tyskland, da personen var omfattet af den dansk-tyske DBO, artikel 20.	
<u>SKM2017.495.SR</u>	En person var i Danmark for at gennemføre et treårigt ph.d.- forløb. Personen havde allerede en uddannelse på kandidatniveau. Ph.d.-forløbet lå over kandidatniveau. Personen ansås derfor ikke for omfattet af <u>KSL § 8</u> , stk. 2, og var derfor omfattet af skattepligten efter <u>KSL § 1</u> , stk. 1, nr. 1. Personen modtog et legat fra en fond i Tyskland, der ikke var omfattet af skattefriheden i <u>LL § 7 K</u> , stk. 4. Imidlertid ansås personen for omfattet af den dansk-tyske DBO artikel 20 . Hefter kunne det legat, som personen modtog fra den tyske fond til dækning af kost og logi under studieopholdet ikke beskattes i Danmark.	
<u>SKM2011.368.SR</u>	Skatterådet fandt, at modeloverenskomstens artikel 20 ikke kunne anvendes af nogle udenlandske medarbejdere i en koncern, som blev indstationeret hos koncernens danske selskab. Der var tale om et trænings- og oplæringsophold af kortere varighed, hvor medarbejderne kunne tilegne sig viden og færdigheder om koncernens produkter, som deres udenlandske arbejdsgiver kunne drage nytte af, når de kom hjem. Under opholdet modtog de løn fra den udenlandske arbejdsgiver, som ikke blev refunderet af det danske selskab. Skatterådet fandt, at der var tale om løn omfattet af modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2, og dermed kun kunne beskattes i hjemlandet.	

C.F.8.2.2.20.2 Beskatningsretten til studerendes indkomst

Indhold

Dette afsnit handler om hvilket land, der har beskatningsretten til studerendes indkomst.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Gæstestuderendefradrag
- Landeliste
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Det land, hvor en person opholder sig i for at studere eller uddanne sig, er afskåret fra at beskatte de ydelser, der er omfattet af artikel 20. Bestemmelsen berører ikke andre landes eventuelle beskatning af ydelserne, fx kildelandet for ydelserne eller den studerendes bopælsland.

Bemærk

Alle krav i modeloverenskomstens artikel 20 skal være opfyldt. Se afsnit [C.F.8.2.2.20.1](#) om kravene. Hvis ydelsen ikke er omfattet af artikel 20, kan den i stedet være omfattet af

- modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold (løn mv.),
- modeloverenskomstens artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed (eller eventuelt artikel 14 om frit erhverv, hvis denne er med i DBO'en), hvis der er tale om vederlag for tjenesteydelser i frit erhverv, eller
- modeloverenskomstens artikel 21 (anden indkomst) fx hvis den studerende forud for studiets påbegyndelse var hjemmehørende i studielandet, og ikke opholder sig der udelukkende i studieøjemed. I sådanne tilfælde anses udbetalingerne for omfattet af artiklen om "indkomst, der ikke er udtrykkelig omtalt". Herefter tilkommer beskatningsretten som udgangspunkt studielandet. Se Told- og Skattestyrelsens udtalelse i Tfs 1992, 503 TSS om beskatning af SU.

Gæstestuderendefradrag

Artikel 20 om studerende i dobbeltbeskatningsoverenskomster giver som udgangspunkt kun den studerende skattefrihed for indkomster, som kommer fra kilder udenfor studiestaten. Visse dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder dog bestemmelser om såkaldte gæstestuderendefradrag, hvor den studerende får mulighed for at få skattefrihed for arbejdsvederlag, selv om det er optjent i studiestaten.

I en række af Danmarks DBO'er er det således bestemt, at studerende, der udelukkende i studieøjemed opholder sig midlertidigt i den anden stat, ikke skal beskattes her i landet af vederlag for arbejde udført her i landet, som er nødvendigt for deres underhold. Skattestyrelsen har fastsat det beløb, der er nødvendigt for en studerendes ophold i Danmark til ► 51.600 kr. i 2025 ◄ (49.700 kr. i 2024).

Fra og med indkomståret 2011 fastsættes gæstestuderendefradraget til samme beløb som personfradraget i PSL [§ 10](#), stk. 1 ► 51.600 kr. i 2025 ◄ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt. Fradraget gives i personlig indkomst optjent under studieopholdet før beregning af arbejdsmarkedsbidrag og kan ikke være større end denne indkomst.

Fradrag opnås, hvis vederlaget er optjent i Danmark. De studerende, som har ret til gæstestuderendefradraget, er også berettiget til andre skattefradrag i Danmark, herunder ligningsmæssige fradrag og personfradrag. Se dog afsnit nedenfor om "Reduktion af fradraget".

Beløbet, ► 51.600 kr. i 2025 ◄, er fastsat på årsbasis og nedsættes forholdsmæssigt, hvis studieopholdet i Danmark er kortere end det samlede kalenderår.

Studieopholdets længde har således afgørende betydning for beregningen af beløbets størrelse.

En person, der ankommer til Danmark i studieøjemed, og som er omfattet af [KSL § 8, stk. 2](#), er ikke fuldt skattepligtig. Hvis personen under studieopholdet her i landet får indtægter, som er omfattet af [KSL § 2](#), stk. 1, fx fra et studiejob, bliver personen begrænset skattepligtig af disse indtægter.

Hvis en sådan person fx starter sit studieophold den 1. januar år X, men først bliver begrænset skattepligtig den 1. juli år X, hvor personen påbegynder et studiejob, har vedkommende ret til gæstestuderendefradrag fra studieopholdets start, den 1. januar år X (det forudsættes, at personen opfylder betingelserne for at få gæstestuderendefradrag i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst).

Gæstestuderendefradraget gives både på bachelor-delen og kandidat-delen af de lange videregående uddannelser.

Når der holdes pause i et studieforløb, afbrydes også den periode, som en person kan få gæstestuderendefradrag for. Når der holdes pause, er personen ikke længere studieaktiv, og dermed opholder personen sig ikke længere udelukkende i Danmark i studieøjemed. Hvis studiet genoptages på et senere tidspunkt, skal personen på ny kunne opfylde betingelserne for at kunne få gæstestuderendefradrag. Ufrivillige pauser såsom sygdom og barsel accepteres. Fradraget gives ikke under den ufrivillige pause, men fradraget genoptages, når studiet genoptages.

Den studerendes ret til gæstestuderendefradrag bortfalder som udgangspunkt ikke i tilfælde af studieskift. Hvis studieskiftet fx sker henover sommeren, er det således uden betydning for retten til gæstestuderendefradrag, at personen arbejder i ferien, hvis personen er optaget på studiet før sommerferien.

Retten til gæstestuderendefradrag bortfalder heller ikke, hvis optagelsesregler og tilrettelæggelse af studieforløbet på uddannelse nr. to medfører, at studieskiftet kommer til at tage længere tid, da den studerende ikke har indflydelse herpå. Der bør lægges vægt på, om der er tale om først mulige start på uddannelse nr. to. Et studieskifte kan i mange tilfælde først gennemføres efter ca. 8 måneder, fx hvis en studerende opgiver sit studie ved årsskiftet og det nye studie alene har sommeroptag. Der bør, efter en konkret vurdering, tages individuelle hensyn hertil i disse særlige situationer.

Bemærk

Indkomst i form af offentlige ydelser berettiger ikke til gæstestuderendefradrag. Det gælder fx skolepraktikydelse efter lov om erhvervsuddannelser.

Reduktion af fradraget

Gæstestuderendefradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold eller uddannelse, samt med beløb, der er skattefri her i landet, fx skattefri rejsegodtgørelse efter [LL § 9 A](#). Fradraget reduceres også med indkomst, som er skattefri her i landet i henhold til en DBO.

Hvis der i et indkomstår tages fradrag efter rejsereglerne i [LL § 9 A](#), modregnes det samme beløb krone for krone i gæstestuderendefradraget. Fradraget begrænses ikke af øvrige ligningsmæssige fradrag eller af personfradrag.

Studerende, der er berettiget til fradrag for underhold

Fradrag for underhold gives til studerende, der umiddelbart før studieopholdet i Danmark var hjemmehørende i et af de lande, der er nævnt nedenfor. Se om særlige betingelser i de enkelte DBO'er, herunder hvilke typer studerende, der er omfattet af skattefritagelsen.

Studerende, der er flyttet til Danmark før studiets påbegyndelse, kan ikke få fradrag for underhold efter DBO'en med hjemlandet. Se dog under Færøerne.

Landeliste

Studerende fra de nedenfor nævnte lande er enten berettiget til gæstestuderendefradrag eller fradrag efter en særlig regel.

1) Brasilien - særlig regel

Brasilianske studerende beskattes ikke af vederlag for arbejde i opholdslandet i en periode på 3 sammenhængende kalenderår. Fritagelsen gælder kun for et beløb svarende til 4.000 USD pr. kalenderår. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en af 27. august 1974 med Brasilien.

2) Filippinerne - gæstestuderendefradrag

Filippinske studerende er fritaget for beskatning af ethvert vederlag, forudsat at arbejdet udføres her i landet i forbindelse med eller i tilknytning til oplæringen, og at vederlaget er nødvendigt som supplement til de midler, som den studerende har til rådighed til sit underhold. Se artikel 21, litra b) i DBO'en af 30. juni 1995 med Filippinerne. Fradraget gives kun i et tidsrum, der sammenlagt ikke overstiger 2 år fra datoen for den første ankomst.

3) Færøerne - gæstestuderendefradrag

Færøske studerende, der midlertidigt (normeret studietid + 2 år) opholder sig i Danmark udelukkende i studieøjemed, er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag, som er nødvendigt for opholdet her. For DBO'en med Færøerne gælder, at fritagelse opnås, uanset om arbejdsvederlaget er indtjent i udlandet (herunder på Færøerne) eller i Danmark. Se afsnit IX, stk. 3, i protokollen til den nordiske DBO af 23. september 1996. Det fremgår af samme bestemmelse, at færøske studerende kan opholde sig i Danmark i indtil 6 måneder før studiestart. Til denne 6-måneders periode medregnes ikke den tid, dog maksimalt 1 år, der anvendes i forbindelse med et forberedende kursus, der kræves af uddannelsesinstitutionen som forudsætning for at kunne påbegynde studiet.

4) Grønland - gæstestuderendefradrag

Grønlandske studerende er fritaget for beskatning af indtægter, herunder beløb, der udbetales som vederlag for tjenesteydelser, der er nødvendige for deres ophold. Se artikel 18, stk. 2, i aftalen af 18. oktober 1979 med Grønlands hjemmestyre. Der stilles ikke krav om, at den studerende umiddelbart før studiet/uddannelsen var bosat i Grønland, eller at opholdet udelukkende er i studie- eller uddannelsesøjemed.

5) Indien - særlig regel

Indiske studerende beskattes ikke af arbejdsvederlag optjent her i landet på op til 20.000 DKK indenfor et indkomstår, forudsat at arbejdet er direkte forbundet med studiet eller nødvendigt for den studerendes underhold. Se artikel 20, stk. 1, litra b i DBO'en af 8. marts 1989 med Indien. Beløbet nedsættes ikke, selv om den studerende kun opholder sig i Danmark en del af et kalenderår. Skattefritagelse efter artikel 20 er begrænset til den periode, der med rimelighed eller normalt er nødvendig for at færdiggøre uddannelsen. Fritagelsen kan højst gives i 5 sammenhængende år efter første opholdsdag i Danmark.

6) Indonesien - gæstestuderendefradrag

Indonesiske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet, der har forbindelse med studiet, eller som er nødvendigt for deres underhold. Se artikel 20, stk. 2, i DBO'en af 28. december 1985 med Indonesien.

7) Island - gæstestuderendefradrag

Islandske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag, forudsat at disse tjenesteydelser er nødvendige for deres ophold. Se afsnit IX, stk. 4, i protokollen til den nordiske DBO af 23. september 1996.

8) Jamaica - særlig regel

Jamaicanske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet på op til 20.000 kr. indenfor et indkomstår, forudsat at arbejdet er direkte forbundet med studiet eller nødvendigt for den studerendes underhold. Se artikel 22, stk. 1, (ii) i DBO'en af 16. august 1990 med Jamaica. Skattefritagelsen er begrænset til den periode, der med rimelighed og sædvanligvis kræves for at færdiggøre studiet, dog højst 5 år i træk.

9) Kenya - særlig regel

Studerende fra Kenya er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet på op til 13.500 kr. indenfor et kalenderår. Se artikel 21, stk. 1, litra b, i DBO'en af 13. december 1972 med Kenya. Skattefritagelsen er begrænset til den periode, der med rimelighed og sædvanligvis kræves for at færdiggøre studiet, dog højst 3 år i træk.

10) Korea - særlig regel

Studerende fra Korea er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet på op til 20.000 kr. indenfor et kalenderår. Se artikel 20, stk. 1, litra b og stk. 2, litra c i DBO'en af 11. oktober 1977 med Korea. Skattefritagelsen gælder kun for ophold på højst 5 år.

11) Malaysia - særlig regel

Studerende fra Malaysia er i en periode på højst to år fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet på op til 3.000 malaysiske dollars indenfor et kalenderår. Visse stipendiater er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag, der har tilknytning til studier, forskning eller uddannelse. Se artikel XIX, stk. 1, litra b og stk. 2, litra b i DBO'en af 4. december 1970 med Malaysia.

12) Marokko - gæstestuderendefradrag

Marokkanske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag, som er nødvendigt for deres underhold. Fritagelsen gælder for studiets normale varighed med tillæg af et år. Se artikel 20 i DBO'en af 8. maj 1984 med Marokko.

13) Montenegro (tidligere Jugoslavien) - særlig regel

Studerende fra Montenegro, der er indtegnet ved et universitet i hjemlandet, kan skattefrit tjene 4.500 kr. årligt i Danmark, såfremt beskæftigelsens formål er at opnå praktisk erfaring i tilslutning til studierne - og beskæftigelsen højst varer 100 dage inden for et kalenderår. Den studerende kan dog højst blive fri for beskatning af 1.500 kr. månedligt. Endvidere kan en studerende fra Montenegro, der er indtegnet ved et dansk universitet mv. - eller en praktikant eller en lærling - skattefrit tjene 18.000 kr. pr. kalenderår. Skattefritagelsen er begrænset til normal studietid, dog højst 3 år. Personfradraget indgår i de ovennævnte maksimumsbeløb. Se artikel 19, stk. 2 og 4 i DBO'en af 19. marts 1981 med det tidligere Jugoslavien, som gælder for Montenegro.

14) Pakistan - gæstestuderendefradrag

Pakistanske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag for udførelse af hverv her i landet i forbindelse med studierne, eller som er nødvendigt for deres underhold. Se artikel 21 i DBO'en af 22. oktober 1987 med Pakistan.

15) Portugal - særlig regel

Portugisiske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet på op til 3.000 EUR indenfor et indkomstår, forudsat at arbejdet er direkte forbundet med studiet eller nødvendigt for den studerendes underhold. Skattefritagelsen er begrænset til den periode, der med rimelighed og sædvanligvis kræves for at færdiggøre studiet, dog højst 5 år i træk. Se artikel 20, stk. 1, litra b og stk. 2 i DBO'en af 14. december 2000 med Portugal.

16) Rumænien - gæstestuderendefradrag

Rumænske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet, der er nødvendigt for deres underhold. Fritagelsen gælder for en periode, der er begrænset til 5 år fra ankomsten til Danmark. Se artikel 22, stk. 2, i DBO'en af 13. december 1976 med Rumænien.

17) Thailand - gæstestuderendefradrag

Thailandske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet, der er nødvendigt for deres underhold. Fritagelsen gælder for en periode på højst 5 år. Se artikel 20 (iii) i DBO'en af 23. februar 1999 med Thailand.

18) Tunesien - gæstestuderendefradrag

Tunesiske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet, der er nødvendigt for deres underhold. Se artikel 20, stk. 2, i DBO'en af 5. februar 1981 med Tunesien. Fritagelsen gælder for en periode af højst 5 år.

19) Tyrkiet - gæstestuderendefradrag

Tyrkiske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet, der har forbindelse med studierne, og som er nødvendigt for deres underhold. Se artikel 20, stk. 2, i DBO'en af 30. maj 1991 med Tyrkiet.

20) Venezuela - gæstestuderendefradrag

Venezuelanske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet, der har forbindelse med studierne, og som er nødvendigt for deres underhold. Se artikel 20, stk. 2, i DBO'en af 3. december 1998 med Venezuela.

21) Vietnam - gæstestuderendefradrag

Vietnamesiske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet, der har forbindelse med studierne, og som er nødvendigt for deres underhold, forudsat vederlaget er nødvendigt for at supplere de midler, der står til rådighed for den studerendes underhold. Se artikel 20, stk. 2, i DBO'en af 31. maj 1995 med Vietnam.

22) Zambia - gæstestuderendefradrag

Zambiske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag optjent her i landet, der har direkte forbindelse med studierne, og som er nødvendigt for deres underhold. Se artikel XX, stk. 3, i DBO'en af 13. september 1973 med Zambia.

Se også

- [C.F.9.2.14.8.2](#) (Norden) og [C.F.9.2.7.7.2](#) om rigsfællesskabsfradraget til studerende fra henholdsvis Færøerne og Grønland
- [C.F.7.4](#) om skattefri legater til stipendiater fra udviklingslande efter [LL § 7 K](#), stk. 5.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser med videre

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentare
Landsskatteretskendelser		
SKM2024.321.L SR	Sagen angik, om klageren som udenlandsk studerende var berettiget til såkaldt gæstestuderendefradrag efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts art. 20, jf. protokollens afsnit IX, stk. 3.	

	Klageren var udenlandsk studerende fra Færøerne, der ved forskudsregistreringen for indkomståret 2022 blev nægtet gæstestuderendefradrag, da klagerens indkomst bestod i honorarindkomst og ikke lønindkomst. Landsskatteretten fandt, at "vederlag for tjenesteydelser" i protokollens afsnit IX, stk. 3, både ud fra ordlyden, en almindelig sproglig forståelse ud fra fortolkningsprincipperne i både dobbeltbeskatningsoverenskomsten og Wienerkonventionen måtte anses for også at omfatte honorarindkomst, og at der ikke var holdepunkter for at forstå det som begrænset til kun lønindkomst. Beskrivelsen i forarbejderne om det såkaldte rigsfællesskabsfradrag, hvorefter gæstestuderendefradrag i praksis kun indrømmes vedrørende lønindkomst, kunne ikke heroverfor tillægges afgørende betydning. Klageren var derfor berettiget til gæstestuderendefradrag.	
<u>SKM2004.231.L SR</u>	Islandsk læge flyttede til Danmark for at uddanne sig til praktiserende læge. Hun var ansat som reservelæge og praksisreservelæge i forskellige turnus-, introduktions- og uddannelsesstillinger under et dansk amt og blev aflønnet efter overenskomsten mellem Amtsrådsforeningen i Danmark og Foreningen af Yngre Læger. Landsskatteretten fandt, at hun ikke kunne anses for studerende i DBO'ens forstand, og hun havde derfor ikke adgang til et særligt fradrag, efter en protokol til artikel 20 i den nordiske DBO.	
<u>SKM2002.243.L SR</u>	En dansker flyttede til England sammen med sin ægtefælle for at søge arbejde der. Hun var fuldt skattepligtig i begge lande. Hun påbegyndte nogle måneder senere en uddannelse i England, som hun modtog dansk studiestøtte til. Landsskatteretten udtalte, at artikel 20 i den dansk-britiske DBO ikke kunne anvendes, allerede fordi opholdet skyldtes, at ægtefællen havde fået arbejde i England. I stedet var studiestøtten omfattet af artikel 21 om anden indkomst. Da modtageren efter artikel 4, stk. 2, i DBO'en var hjemmehørende i Storbritannien, havde Storbritannien beskatningsretten til studiestøtten. Danmark havde ikke en subsidiær beskatningsret efter DBOens artikel 28.	
TfS 1996, 777 LSR	En islandsk statsborger havde opholdt sig i Danmark i en periode, før hun påbegyndte en uddannelse. Hun ønskede fradrag efter protokollen til den nordiske DBO. Landsskatteretten fandt, at hun ikke havde godtgjort, at hun havde opholdt sig midlertidigt i Danmark udelukkende i uddannelses- og studieøjemed.	

C.F.8.2.2.21 Artikel 21: Andre indkomster

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 21 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af andre indkomster end dem, som er nævnt i artiklerne 6-20.

Afsnittet indeholder:

- Indkomster omfattet af artikel 21 ([C.F.8.2.2.21.1](#))
- Beskatningsretten til andre indkomster ([C.F.8.2.2.21.2](#)).

OECD's modeloverenskomst er ændret i 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.21.1 Indkomster omfattet af artikel 21

Indhold

Dette afsnit handler om hvilke indkomster, der er omfattet af artikel 21.

Afsnittet indeholder:

- Modeloverenskomstens indhold
- Pensionsordninger
- Fratrædelsesgodtgørelser
- Fast driftssted i det land, hvor rettigheden findes - hovedregel
- Fast driftssted i det land, hvor rettigheden findes - undtagelse for fast ejendom
- Fast driftssted i det andet land
- Dobbelt domicilerede modtagere.

Modeloverenskomstens indhold

Modeloverenskomstens artikel 21 omfatter alle indkomster, der ikke er omfattet af modeloverenskomstens artikel 6 til og med artikel 20.

Fordi modeloverenskomstens artikel 21 er en opsamlingsbestemmelse, kan der i sagens natur ikke laves en udtømmende liste over, hvad modeloverenskomstens artikel 21 omfatter.

Selv om en indkomst tilhører en art, som er omfattet af en af de øvrige artikler i modeloverenskomsten, er det ikke givet, at den konkret er omfattet af den pågældende artikel i modeloverenskomsten. Hvis den ikke er, opsamles den af artikel 21 i modeloverenskomsten. Se punkt 1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 21.

Pensionsordninger

Udbetalinger fra privatoprettede pensionsordninger, herunder pensionsordninger oprettet af selvstændigt erhvervsdrivende, er omfattet af modeloverenskomstens artikel 21, fordi de falder uden for modeloverenskomstens artikel 18 om pensioner. Se afsnit [C.F.8.2.2.18.1](#).

Afkast der overføres fra pensionsinstituttet mv. til den enkelte persons pensionsdepot er omfattet af modeloverenskomstens artikel 21. Se også afsnit [C.G.3.3.4.1](#) om beskatning af pensionsafkast. Se også [SKM2019.113.SR](#) om beskatning af nogle konkrete amerikanske IRA-pensionsordninger. Se desuden [SKM2021.350.SR](#), [SKM2021.351.SR](#), [SKM2021.668.SR](#), [SKM2022.248.SR](#) og [SKM2022.313.SR](#) som også omhandlede amerikanske pensionsordninger.

Bemærk

I mange danske DBO'er er udbetalinger fra privatoprettede pensionsordninger dog udtrykkelig omfattet af artiklen om pensioner. Se afsnit [C.F.8.2.2.18.2.2](#).

Fratrædelsesgodtgørelser

De danske skattemyndigheder anser fratrædelsesgodtgørelser for omfattet af modeloverenskomstens artikel 15 (løn og andet vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold) og ikke af modeloverenskomstens artikel 21. Se afsnit [C.F.8.2.2.15.1.2](#), [SKM2005.411.DEP](#) om praksisændring fra og med indkomståret 2006 og afsnit [C.F.3.1.2](#) om tidligere praksis.

Fast driftssted i det land, hvor rettigheden findes - hovedregel

Modeloverenskomstens artikel 21 omfatter ikke indkomster, som udspringer af en rettighed, når den retmæssige ejer af indkomsten driver virksomhed gennem et fast driftssted i det land, hvor rettigheden befinder sig. Rettigheden skal vedrøre det faste driftssted. Her anvendes modeloverenskomstens artikel 7 i stedet for modeloverenskomstens artikel 21. Det gælder også for indkomst, der hidrører fra et tredjeland. Se modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2, og afsnit [C.F.8.2.2.7.3](#).

Se også

- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om definitionen af fast driftssted
- [C.F.8.2.2.7.2](#) (artikel 7) om hvilke betalinger der kan henføres til et fast driftssted.

Fast driftssted i det land, hvor rettigheden findes - undtagelse for fast ejendom

Hvis indkomsten vedrører en fast ejendom, som befinder sig i det land, hvor dens ejer er hjemmehørende, men skal henføres til et fast driftssted, som ejeren har i det andet land, anvendes modeloverenskomstens artikel 21 og ikke modeloverenskomstens artikel 7. Se modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2, og punkt 4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 21.

Det vil sige, at det land, hvor ejendommen er beliggende og ejeren hjemmehørende, har beskatningsretten til indkomsten frem for det land, hvor det faste driftssted befinder sig. Dette følger også af modeloverenskomstens artikel 6, stk. 4, om fast ejendom, der er ejet af et foretagende. Se afsnit [C.F.8.2.2.6.3](#).

Se også

- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om definitionen af fast driftssted
- [C.F.8.2.2.7.2](#) (artikel 7) om hvilke betalinger der kan henføres til et fast driftssted.

Fast driftssted i det andet land

Modeloverenskomstens artikel 21 omfatter bl.a. betalinger af de arter, der er nævnt i artikel 10-13, der hidrører fra et land og betales til en person, der er hjemmehørende i samme land, men har et fast driftssted i det andet land. Hvis betalingen skal henføres til det faste driftssted, er den omfattet af artikel 21 i DBO'en mellem de to lande.

Det vil sige, at artikel 21 omfatter:

- Udbytte, som en udlodder betaler til en person, der er hjemmehørende i det samme land som udlodderen, men har et fast driftssted i det andet land, og hvor udbyttet skal henføres til det faste driftssted. Se afsnit [C.F.8.2.2.10.2](#).
- Renter, som opstår i et land og betales til en person, der er hjemmehørende i det land, som renten hidrører fra, men har et fast driftssted i det andet land, og hvor renteindtægten skal henføres til det faste driftssted. Se afsnit [C.F.8.2.2.11.2](#).
- Royalties, som er opstået i et af landene og betales til en ejer af den udnyttede rettighed, som er hjemmehørende i det samme land, men har et fast driftssted i det andet land, og hvor royaltybetalingen skal henføres til det faste driftssted. Se afsnit [C.F.8.2.2.12.2](#).

Se også

- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om definitionen af fast driftssted
- [C.F.8.2.2.7.2](#) (artikel 7) om hvilke betalinger der kan henføres til et fast driftssted.

Dobbeltdomicilerede modtagere

Modeloverenskomstens artikel 21 omfatter også betalinger af de arter, der er nævnt i modeloverenskomstens artikel 10-13, der hidrører fra et tredjeland og betales til en retmæssig ejer, der er hjemmehørende i et af de lande, der har indgået DBO'en. Se som eksempel [SKM2021.647.SR](#).

Dette er særligt relevant, når den retmæssige ejer er fuldt skattepligtig til begge lande (dobbeltdomicileret). DBO'ens artikel 4 afgør her, i hvilket land den retmæssige ejer skal anses for hjemmehørende efter DBO'en. Det andet land må ikke beskatte indkomst fra tredjelande, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 21. Se afsnit [C.F.8.2.2.21.2](#).

Se også

- [C.F.8.2.2.4.1.2](#) (artikel 4) om dobbeltdomicil for fysiske personer
- [C.F.8.2.2.4.2.2](#) (artikel 4) om dobbeltdomicil for juridiske personer
- [C.F.8.2.2.10](#) (artikel 10) om udbytte
- [C.F.8.2.2.11](#) (artikel 11) om renter
- [C.F.8.2.2.12](#) (artikel 12) om royalties
- [C.F.8.2.2.13](#) (artikel 13) om kapitalgevinster.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentare
Landsskatteretskendelser		
SKM2019.33.L SR	Landsskatteretten fandt, at der for en klager, der var fuldt skattepligtig til USA, ikke skulle foretages skatetræk af udbetaling af beløb til klageren fra Det Frie Forskningsråd. Landsskatteretten fandt således, at beløbet ikke var vederlag for udførelse af hverv for den danske stat omfattet af DBO'ens artikel 19, men anden indkomst omfattet af artikel 21, og at USA som bopælsstat havde beskatningsretten til indkomsten.	
Skatterådet		
SKM2024.155. SR	Spørger var gået på pension og påtænkte at flytte tilbage til Danmark, hvormed Spørger indtrådte i fuld skattepligt, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, og dermed blev globalindkomstskattepligtig til Danmark. Forinden Spørgers tilbageflytning til Danmark ville Spørger fuldt ud hæve sine private pensioner. Spørger ville dermed ved indtræden i fuld skattepligt til Danmark alene have offentlige pensioner fra Schweiz samt sin livsforsikringsordning, når Spørger boede i Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark skulle medregne sine løbende udbetalinger fra sine offentlige pensioner hidrørende fra Schweiz til Spørgers skattepligtige indkomst til Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark ved indregning af løbende udbetalinger fra sin offentlige pension fra Schweiz i den danske skat kunne fradrage den til Schweiz betalte skat af samme indkomst, i det omfang denne til Schweiz betalte skat ikke oversteg den skat, der beregnes til Danmark af den pågældende indkomst. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark ikke skulle medtage udbetalinger fra sine private livsforsikringsordninger uden bortseelsesret i Schweiz til sin skattepligtige indkomst i Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark skulle medtage afkast og/eller værdiforøgelse og/eller renter fra sine livsforsikringsordninger i Schweiz til sin skattepligtige indkomst i Danmark.	
SKM2023.147. SR	Spørger skulle opholde sig 2 år i Tyskland for at forske, hvorefter spørger vendte tilbage til Danmark. Der var således tale om et på forhånd aftalt midlertidigt ophold i Tyskland. Hun var fortsat fuldt skattepligtig her til landet. Skatterådet fandt, at et på forhånd aftalt midlertidigt ophold på to år i et	

land kunne være tilstrækkeligt til at etablere de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser) i dette land, forudsat omstændighederne i øvrigt talte herfor.

På baggrund af en samlet vurdering af spørgers personlige og økonomiske interesser i den omhandlede periode fandt Skatterådet, at spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser) i Tyskland, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra a). Skatterådet kunne derfor bekræfte, at spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland.

Skatterådet fandt, at den del af legatet, der var tildelt til dækning af spørgers private udgifter til kost og logi mv., ikke var omfattet af skattefriheden i ligningslovens § 7 K, stk. 4, jf. ovenfor, og den ville derfor være skattepligtig efter statsskattelovens § 4, stk. 1, litra c.

Da spørger var hjemmehørende i Tyskland, fandt Skatterådet, at det fulgte af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 21, stk. 1, at det omhandlede beløb fra fonden kun kunne beskattes i Tyskland.

SKM2022.313.
SR

Skatterådet bekræftede, at Spørger i udgangspunktet var skattepligtig til Danmark af udbetalinger fra hans amerikanske Traditional IRA og Traditional 403(b) efter pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 6. Hvis Spørger tilflyttede Danmark og blev fuldt skattepligtig her, blev han efter artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Efter artikel 18, stk. 1, litra a i dobbeltbeskatningsoverenskomsten blev udbetalinger fra pensionsordninger, der var skattemæssigt godkendt i det land ordningen var oprettet i kun beskattet i kildelandet. Efter punkt 4, litra b i protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten var individuelle pensionsordninger, Roth IRA's og 403(b)-pensionsordninger skattemæssigt godkendt i USA. Da både USA og Danmark beskattede pensionsudbetalingerne, skulle Danmark derfor lempe.

Lempelsen skete ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 23, stk. 3, litra c efter metoden exemption med progressionsforbehold. Pensionsudbetalingerne indregnedes dermed i beskatningsgrundlaget i Danmark, men der skulle tillades et fradrag der svarer til den del af indkomsten der kunne henføres til indkomsten fra USA. Pensionsudbetalingerne fik dermed progressionsvirkning på den danske skat af spørgers øvrige indkomst.

Skatterådet bekræftede dog ikke Spørgers begrundelse for dette resultat, idet Spørger henviste til artikel 1, stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, som statuerede, at USA kunne beskatte globalindkomsten, uanset indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, men ikke tillagde USA beskatningsretten i dobbeltbeskatningssituationer. Beskatningsretten i dobbeltbeskatningssituationer fastlagdes af de øvrige bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

I forbindelse med ovenstående vurderede Skatterådet, at de to pensionsordninger (Traditional 403(b) og Roth 403(b)) som Spørger havde arvet efter sin ægtefælle, ved den skattemæssige kvalifikation i Danmark fuldt ud skulle behandles som om de var etableret og indbetalt af Spørger. Herudover vurderede Skatterådet, på baggrund af princippet i **SKM2021.668.SR**, at Spørgers tilbageværende Traditional IRA, Roth IRA, Traditional 403(b) og Roth 403(b) skulle behandles som selvstændige og adskilte pensionsordninger.

Skatterådet bekræftede videre, at Spørger ikke skulle medregne afkast på Traditional IRA og Traditional 403(b) efter pensionsbeskatningslovens § 53

B, stk. 5.

Henset til, at indbetalinger til Spørgers Roth IRA og Roth 403(b) var sket af beskattede midler anså Skatterådet disse pensionsordninger for omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, og bekræftede, at udbetalingerne herfra var skattefrie efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at afkastet af Spørgers Roth IRA og Roth 403(b) var skattefrit, idet afkast af pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A var skattepligtigt efter lovens § 53 A, stk. 3. Afkast af pensionsordninger var omfattet af artikel 21 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, og denne bestemmelse tillagde beskatningsretten til det land, hvori modtagen af indkomsten var hjemmehørende. Spørger var hjemmehørende i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4. Danmark havde dermed beskatningsretten til afkastet. Det løbende afkast af de nævnte pensionsordninger var dermed skattepligtigt i Danmark efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3. Skatterådet var ikke enig med Spørger i, at afkastet var skattefrit efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, idet denne bestemmelse angik udbetalinger fra pensionen. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at der skulle ske lempelse efter exemption-metoden for den danske skat af afkastet, idet der ikke skulle ske lempelse i den danske skat når dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillagde Danmark beskatningsretten.

Endelig bekræftede Skatterådet, at udbetalinger af sociale pensioner fra de amerikanske myndigheder som skete efter den stedlige sociallovgivning, kun kunne beskattes i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 18, stk. 2. Danmark skulle derfor lempe ved den danske beskatning af disse udbetalinger og lempelsen skete efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 23, stk. 3, litra c efter metoden exemption med progressionsforbehold.

SKM2022.248.
SR

Skatterådet bekræftede, at Spørgers amerikanske IRA-pensionsordning kunne anses for omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 B, idet den var oprettet, mens han ikke var fuldt skattepligtig til Danmark, og Spørger ikke havde betalt amerikansk skat af hans indbetalinger til pensionsordningen. Skatterådet bekræftede videre, at udbetalinger fra Spørgers IRA-pensionsordning som udgangspunkt var skattepligtige efter pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 6, men at pensionsudbetalingerne efter artikel 18 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA kun kunne beskattes i USA. Der skulle derfor ske lempelse i Danmark efter metoden exemption med progressionsforbehold, jf. art. 23, stk. 3, litra c i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA. Pensionsudbetalingerne ville derfor alene have progressionsvirkning på den danske skat af spørgers øvrige indkomst. Herudover bekræftede Skatterådet, at afkastet af spørgers IRA-pensionsordning var skattefrit efter pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 5.

Skatterådet bekræftede, at den Roth-IRA-pensionsordning som spørger påtænkte at etablere, ville være omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A. Indbetalingerne til Roth-IRA-pensionsordningen skete af beskattede midler, og der var ikke adgang til fradrag i amerikansk indkomst for indbetalinger til en sådan pensionsordning. Udbetalinger fra § 53 A-pensionsordninger var kun skattepligtige, hvis der havde været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne, hvorfor Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke var skattepligtig af udbetalinger fra Roth-IRA-pensionsordningen. Skatterådet bekræftede endvidere, at Spørger ville være skattepligtig af afkastet på Roth-IRA-ordningen, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3, idet artikel 21 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA tillagde beskatningsretten til det land, hvor modtageren af indkomsten var hjemmehørende. Ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten var

<u>SKM2021.668.</u> <u>SR</u>	Spørger hjemmehørende i Danmark. Spørger havde en amerikansk pensionsordning, som bestod af en Traditional 401(k), hvor der havde været bortseelse i amerikansk indkomst for arbejdsgivers indbetalinger og fradrag for spørgers egne indbetalinger, og en Roth 401(k), der udelukkende bestod af spørgers egne indbetalinger, og hvor der ikke havde været fradrag for indbetalingerne. Roth 401(k) var i juli 2021 omlagt til en Roth IRA. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers ordning i sin helhed kunne omfattes af pensionsbeskatningslovens § 53 B, da samtlige indbetalinger til ordningen ikke var sket med fradrag eller bortseelse i positiv amerikansk indkomst, jf. § 53 B, stk. 3. Skatterådet bekræftede, at spørgers ordning ved den skattemæssige kvalifikation i Danmark, kunne anses for to separate ordninger, bestående af en Traditional 401(k) og en Roth IRA (tidl. Roth 401(k)). Traditional 401(k)-ordningen var omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 B. Derfor blev spørger beskattet af udbetalinger fra ordningen, jf. § 53 B, stk. 6, men ikke af det løbende afkast, jf. § 53 B, stk. 5. Da Skatterådet anså en Traditional 401(k) for omfattet af artikel 18 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, havde USA dog beskatningsretten til udbetalingerne. Danmark skulle derfor lempe i den danske skat efter metoden exemption med progression, jf. overenskomstens art. 23, stk. 3, litra c. Det betød, pensionsudbetalingerne alene påvirkede den danske skat ved progressionsvirkningen af udbetalingerne. Roth IRA (tidligere Roth 401(k)) var omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, og blev derfor beskattet af det løbende afkast på ordningen, jf. § 53 A, stk. 3. Der skete ikke beskatning af udbetalinger fra ordningen, idet der ikke havde været fradrags- eller bortseelsesret i USA eller i Danmark, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5. Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at spørger skulle have lempelse i dansk skat for den skat, der blev betalt til USA i forbindelse med omlægningen af Roth 401(k) til en Roth IRA, idet den udløste amerikanske skat var en skat af afkastet. Efter SKM 2019.113.SR var afkast af pensionsordninger omfattet af artikel 21 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, hvorefter det kun var det land, hvor modtageren af indkomsten var hjemmehørende, der kunne beskatte indkomsten. Efter art. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten var spørger hjemmehørende i Danmark.
<u>SKM2021.647.</u> <u>SR</u>	Spørgeren havde tidligere boet en årrække i Storbritannien, hvor hans ægtefælle stadig boede. Nu boede og arbejdede spørgeren sædvanligvis i Schweiz for et selskab på Jersey, der havde filial i Schweiz. Spørgerens løn og bonus kom dels fra Schweiz, dels fra Jersey. Spørgeren påtænkte at arbejde i forbindelse med ferie i Danmark, hvor han ville anvende sit sommerhus her i landet. Spørgeren påtænkte også at være medstifter af et selskab i Spanien, som i givet fald ville blive stiftet med det formål at købe en grund i Spanien, hvorpå selskabet skulle opføre en feriebolig. Det var tanken, at ferieboligen primært skulle udlejes, men den kunne også anvendes af ejerne af selskabet. Skatterådet bekræftede, at spørgeren ville blive fuldt skattepligtig i Danmark i forbindelse med sit arbejde her. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren ikke blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i den forbindelse. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at spørgerens løn og bonus ikke blev beskattet i Danmark. Endelig bekræftede Skatterådet, at spørgerens rådighed over en eventuel feriebolig i Spanien, der skulle ejes af et spansk selskab ikke skulle beskattes i Danmark.
<u>SKM2021.351.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at spørger blev anset som fuld skattepligtig i Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark. Skatterådet

bekræftede også, at spørger under sit ophold i Danmark af 1-2 års varighed blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2.

Spørgers pensioner i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, litra a, kun beskattes i USA. Spørgers investeringer, opsparing i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, kun beskattes i USA. Spørgers renter på indestående konti i USA kunne efter artikel 11, stk. 1, kun beskattes i USA.

Skatterådet bekræftede tillige, at selskabet H1 Inc. ville skulle sidestilles med et dansk aktie-/anpartsselskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet ikke var skattepligtigt i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, om selskabets ledelse. Spørgsmålet om selskabet fik fast driftssted her i landet bortfaldt. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark ville give creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler ansås som udbytter modtaget i selskabet H1 Inc. Der kunne ikke i danske indkomster af løn og bestyrelsesarbejde fortages creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten. Hvis kun USA kunne beskatte en indkomst, kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Danmark skulle lempe efter artikel 23, stk. 3, litra c. Det fremgik af svaret, at Danmark ikke kunne beskatte indkomsten i den situation.

[SKM2021.350.](#)
[SR](#)

Skatterådet bekræftede, at spørger blev anset som fuld skattepligtig i Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark. Skatterådet bekræftede også, at spørger under sit ophold i Danmark af 1-2 års varighed blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2.

Spørgers pensioner i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, litra a, kun beskattes i USA. Spørgers investeringer, opsparing i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, kun beskattes i USA. Spørgers renter på indestående konti i USA kunne efter artikel 11, stk. 1, kun beskattes i USA.

Skatterådet bekræftede tillige, at selskabet H1 Inc. ville skulle sidestilles med et dansk aktie-/anpartsselskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet ikke var skattepligtigt i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, om selskabets ledelse. Spørgsmålet om selskabet fik fast driftssted her i landet bortfaldt. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark ville give creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler ansås som udbytter modtaget i selskabet H1 Inc. Der kunne ikke i danske indkomster af løn og bestyrelsesarbejde fortages creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten. Hvis kun USA kunne beskatte en indkomst, kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Danmark skulle lempe efter artikel 23, stk. 3, litra c. Det fremgik af svaret, at Danmark ikke kunne beskatte indkomsten i den situation.

[SKM2019.477.](#)
[SR](#)

Spørger var i gang med et 3-årigt ph.d.-studium, som var bygget op gennem en 50%-stilling som ph.d.-studerende ved den norske offentlige forskningsinstitution G1 og en 50%-stilling som ph.d.-studerende ved det danske universitet G2. Spørger flyttede med sin familie til Norge, inden han flyttede videre til USA på studieophold. Spørger ønskede en afklaring af beskatningen af hans løn fra henholdsvis G1 og G2. Skatterådet fandt, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark efter fraflytningen pr. 1. juli 2019, idet han som følge af ansættelsen på G2 blev anset for udsendt af den danske stat. Under opholdet i Norge havde Norge dog beskatningsretten til lønnen fra G2. Under opholdet i USA kunne USA beskatte den del af lønnen fra G2, som kunne henføres til arbejde udført i USA, jf. artikel 15, stk. 1, i den dansk/amerikanske DBO. Lønnen fra G1 kunne efter fraflytningen kun

	beskattes i Norge, idet spørgeren herefter var hjemmehørende i Norge efter den nordiske DBO. Skatterådet bekræftede også, at honorarer udbetalt af ikke-offentlige organisationer for arbejde udført i USA ikke blev beskattet i Danmark. Endvidere var spørger ikke omfattet af reglerne om fraflytterskat på aktier og anparter.	
<u>SKM2019.113.SR</u>	Sagen vedrører beskatning af nogle konkrete amerikanske IRA-pensionsordninger i forbindelse med en påtænkt flytning af hjemsted fra USA til Danmark. Skatterådet svarede, at udbetalinger fra en af spørgerens amerikanske IRA-pensionsordninger indgår i den danske beskatning. Det fremgår dog af svaret, at udbetalingen alene indgår i den danske beskatning med progressionsvirkning. Skatterådet svarede også, at det årlige afkast beskattes i Danmark, når det gælder spørgerens øvrige IRA-pensionsordninger. Skatterådet svarede derudover at opgørelsen af indkomster og beregning af lempelse sker efter danske regler. Endelig bekræftede Skatterådet, at der kan ske udbetaling og indbetaling uden skattemæssige konsekvenser, når det gælder den del af IRA-pensionsordningerne, hvor spørgeren ikke har opnået fradrag eller bortseelsesret for indbetalingerne til ordningerne.	

C.F.8.2.2.21.2 Beskatningsretten til andre indkomster

Kun det land, hvor modtageren af en indkomst, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 21 er hjemmehørende, kan beskatte indkomsten. Se modeloverenskomstens artikel 21, stk. 1.

Bopælslandet har altså beskatningsretten alene, og det andet land må ikke beskatte sådan indkomst. Dette har navnlig betydning, når en person er fuldt skattepligtig i begge lande efter deres interne regler (dobbeltdomicileret). Se modeloverenskomstens artikel 4 og afsnit [C.F.8.2.2.4.1.2](#) og [C.F.8.2.2.4.2.2](#) om dobbeltdomicil for henholdsvis fysiske og juridiske personer.

Det land (kildelandet), hvor personen ikke anses for hjemmehørende efter modeloverenskomstens artikel 4, må ikke beskatte indkomsten. Det gælder både for indkomst, der hidrører fra dette land, og indkomst, der hidrører fra et tredjeland.

Bemærk

Selvom Danmark har intern hjemmel til at beskatte en indkomst efter reglerne for begrænset skattepligt kan Danmark alligevel ikke beskatte indtægten efter artikel 21, hvis indkomsten ifølge artikel 21 kun kan beskattes i bopælslandet, medmindre DBO'en indeholder en bestemmelse om subsidær beskatningsret.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
<u>SKM2024.155.SR</u>	Spørger var gået på pension og påtænkte at flytte tilbage til Danmark, hvormed Spørger indtrådte i fuld skattepligt, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, og dermed blev globalindkomstskattepligtig til Danmark. Forinden Spørgers tilbageflytning til Danmark ville Spørger fuldt ud hæve sine private pensioner. Spørger ville dermed ved indtræden i fuld skattepligt til Danmark alene have offentlige pensioner fra Schweiz samt sin livsforsikringsordning, når Spørger boede i Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark skulle	

medregne sine løbende udbetalinger fra sine offentlige pensioner hidrørende fra Schweiz til Spørgers skattepligtige indkomst til Danmark.

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark ved indregning af løbende udbetalinger fra sin offentlige pension fra Schweiz i den danske skat kunne fradrage den til Schweiz betalte skat af samme indkomst, i det omfang denne til Schweiz betalte skat ikke oversteg den skat, der beregnes til Danmark af den pågældende indkomst.

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark ikke skulle medtage udbetalinger fra sine private livsforsikringsordninger uden bortseelsesret i Schweiz til sin skattepligtige indkomst i Danmark.

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark skulle medtage afkast og/eller værdiforøgelse og/eller renter fra sine livsforsikringsordninger i Schweiz til sin skattepligtige indkomst i Danmark.

C.F.8.2.2.22 Artikel 22: Formue

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 22 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af formue.

Afsnittet indeholder:

- Modeloverenskomsten og formueskat i danske DBO'er
- Beskatningsretten til fast ejendom
- Beskatningsretten til løsøre i fast driftssted
- Beskatningsretten til aktiver, der bruges i skibs- og luftfart
- Beskatningsretten til andre formuegoder

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Se link til 2017 modeloverenskomsten [her](#).

Modeloverenskomsten og formueskat i danske DBO'er

Modeloverenskomstens artikel 22 indeholder regler, der skal sikre, at der ikke sker dobbelt formuebeskatning. Den handler altså om noget andet end artikel 6-21. Disse artikler handler om dobbelt indkomstbeskatning.

Modeloverenskomstens artikel 22 omfatter ikke afgifter på arv, gaver og overdragelser. Se punkt 1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 22.

Danmark har ikke haft nogen formuebeskatning siden 1996. Derfor kan der ikke opstå dobbelt formuebeskatning. Artiklen findes ikke i nyere danske DBO'er.

Bemærk

Ejendomsværdiskatten er en partiel formueskat. Se afsnit [C.F.8.2.2.2.2](#). Ejendomsværdiskatten er omfattet af de ældre danske DBO'er, der indeholder en artikel om formueskat.

Lempelse for betalt ejendomsværdiskat i lande med DBO'er, der ikke indeholder en bestemmelse om formueskat, behandles efter [EVSL § 12](#) gældende til og med den 31. december 2023 og [ESL § 27](#) gældende fra og med den 1. januar 2024.

Se også

- [C.F.3.1.6](#) om begrænset skattepligt for udenlandske ejere af danske ejendomme
- [C.F.8.2.2.2.2](#) (artikel 2) om, hvornår formueskatten er med i de danske DBO'er
- [C.F.8.2.2.2.1](#) (artikel 2) om skatter, der er kommet til, efter at en DBO blev indgået
- [C.H.4.2.2](#) om ejendomsværdiskattepligt for udenlandske ejere af danske ejendomme
- [C.H.4.2.5.2](#) om nedslag i ejendomsværdiskat for betalte skatter vedrørende ejendomme i udlandet.

Beskatningsretten til fast ejendom

Fast ejendom i et land, som ejes af en person, der er hjemmehørende i det andet land, kan beskattes i det land, hvor ejendommen ligger (kildelandet). Se modeloverenskomstens artikel 22, stk. 1.

Fast ejendom er defineret ved modeloverenskomstens artikel 6, som artikel 22, stk. 1, henviser til. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om modeloverenskomstens artikel 6.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten, kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende.

Beskatningsretten til løsøre i fast driftssted

Løsøre, som hører til et fast driftssted, som et foretagende, der er hjemmehørende i det ene land, har i det andet land, kan beskattes af det land, hvor det faste driftssted ligger (kildelandet). Se modeloverenskomstens artikel 22, stk. 2.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten, kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om begrebet fast driftssted
- [C.F.8.2.2.7.2.1](#) (artikel 7) om hvad der anses for at høre til et fast driftssted.

Beskatningsretten til aktiver, der bruges i skibs- og luftfart

Skibe og luftfartøjer i et foretagende, der anvendes i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Det samme gælder for løsøre, som hører til denne transportvirksomhed. Se modeloverenskomstens artikel 22, stk. 3.

Afgrænsningen af, hvad der er omfattet af bestemmelsen, følger afgrænsningen af, hvad der anses for at indgå i virksomhed med international trafik efter modeloverenskomstens artikel 8. Se afsnit [C.F.8.2.2.8](#).

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten, kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende, når det anvendes om et foretagende, herunder begrebet ledelsens sæde
- [C.F.8.2.2.8.5](#) (artikel 8) om dansk særregel om SAS
- [C.F.8.2.2.13.2.4](#) (artikel 13) om beskatningsretten til kapitalgevinster i forbindelse med skibs- og luftfart.

Beskatningsretten til andre formuegoder

Al anden formue, som tilhører en person, der er hjemmehørende i et land, kan kun beskattes i bopælslandet. Se modeloverenskomstens artikel 22, stk. 4.

Modeloverenskomstens artikel 22 regulerer ikke beskatningsretten til gæld. Se punkt 7 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 22.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om hvad det vil sige at have beskatningsretten, kilde- og bopælsland
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende.

C.F.8.2.2.23 Artikel 23 A og 23 B: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 23 A og 23 B i OECD's modeloverenskomst, der vedrører de metodebestemmelser, der gælder, når bopælslandet skal give nedslag i skatten, så der ikke sker dobbeltbeskatning. Metoden er enten exemptionlempelse eller creditlempelse.

Afsnittet indeholder:

- Definition af juridisk dobbeltbeskatning ([C.F.8.2.2.23.1](#))
- Exemptionlempelse ([C.F.8.2.2.23.2](#))
- Creditlempelse ([C.F.8.2.2.23.3](#)).

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.23.1 Definition af juridisk dobbeltbeskatning

Indhold

Dette afsnit handler om, hvornår der opstår juridisk dobbeltbeskatning, og hvordan beskatningsretten fordeles mellem de kontraherende stater.

Afsnittet indeholder:

- Afgrænsning af sager om juridisk dobbeltbeskatning
- Udelukkende (eksklusiv) beskatningsret
- Ikke udelukkende (eksklusiv) beskatningsret
- Nedslag i skatten i bopælslandet
- Kvalifikationskonflikter

- Forskelle i beskatningstidspunkt
- Lempelsesberegning
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Afgrænsning af sager om juridisk dobbeltbeskatning

Metodebestemmelserne i artikel 23 A og 23 B gælder kun for tilfælde af international juridisk dobbeltbeskatning, det vil sige hvor den samme indkomst eller formue beskattes i mere end én stat hos den samme person.

Se også

- [C.F.8.2.2.25.1](#) (artikel 25) om forskellen på juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning.
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om definition af person i DBO'erne.

Juridisk dobbeltbeskatning kan opstå i tre tilfælde:

- hvor begge de kontraherende stater beskatter den samme person efter globalindkomstprincippet (samtidig fuld skattepligt i begge stater)
- hvor en person er hjemmehørende i den ene stat og har indkomst fra eller ejer formue i den anden stat, og begge stater beskatter denne indkomst eller formue
- hvor en person, der ikke er hjemmehørende i nogen af de kontraherende stater, bliver beskattet i begge de kontraherende stater af den samme indkomst fra en af disse stater. Det kan fx ske, hvis en person har et fast driftssted i den ene stat, og det faste driftssted har indkomst fra den anden stat (samtidig begrænset skattepligt i begge stater).

Skatterådet kunne bekræfte, at et dansk selskab kunne få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som 3 direktører i selskabet havde betalt i USA vedrørende kunstnerisk virksomhed i USA. Beskatningen i USA kunne efter artikel 17 i DBO'en ske hos den udøvende kunstner, men lempelsen tilkom selskabet, der var rette indkomstmodtager efter danske regler. Se [SKM2012.415.SR](#).

Samtidig fuld skattepligt

Situationen med samtidig fuld skattepligt i begge stater løses efter artikel 4 om skattemæssigt hjemsted, så personen kun er hjemmehørende i den ene stat. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om skattemæssigt hjemsted.

Som det nu også fremgår direkte af artikel 23 A og artikel 23 B lempes bopælslandet for kildelandets beskatning, men ikke for beskatning i et andet land hvor indkomstmodtageren beskattes alene på grund af fuld skattepligt i dette land.

Fuld skattepligt i den ene stat - begrænset skattepligt i den anden stat

Denne situation løses ved, at beskatningsretten til indkomsten fordeles mellem de to stater. Fordelingen er aftalt i DBO'en mellem de kontraherende stater og kan ske efter forskellige principper, herunder at

- kildelandet giver afkald på at beskatte en bestemt type indkomst
- bopælslandet giver afkald på at beskatte en bestemt type indkomst
- beskatningsretten deles mellem de to stater.

Fordeling af beskatningsretten fremgår af modeloverenskomsten artikel 6-22, som i kombination med artikel 23 afgør, hvor og hvordan en indkomst beskattes.

Samtidig begrænset skattepligt

Denne situation kan ikke løses efter DBO'ens bestemmelser om fordeling af beskatningsretten, fordi den kun gælder for personer, der er hjemmehørende i den ene eller begge stater. De kompetente myndigheder i de to stater kan eventuelt indgå en gensidig aftale om beskatningsretten efter artikel 25. Se afsnit [C.F.8.2.2.25.1](#) om gensidige aftaler.

Udelukkende (eksklusiv) beskatningsret

Dette udtryk dækker den situation, at det kun er den ene af staterne, der kan beskatte en bestemt type indkomst. På den måde opstår der ikke dobbeltbeskatning, fordi den anden stat ikke må beskatte indkomsten.

Det er normalt bopælslandet, der har en udelukkende beskatningsret. Det betyder, at kildelandet ikke må beskatte indkomsten.

Kildelandet kan dog også have en udelukkende beskatningsret, fx til indkomst fra offentligt hverv efter artikel 19, hvor den stat, der udbetaler løn mv., som udgangspunkt har beskatningsretten.

Udelukkende beskatningsret er i de pågældende artikler udtrykt på den måde, at indkomsten **kun** kan beskattes i den ene eller den anden stat.

Progressionsforbehold

Bopælslandet har normalt taget et såkaldt progressionsforbehold, som betyder, at indkomsten fra den anden stat medregnes i den skattepligtige indkomst i bopælsstaten. Bopælslandet giver samtidig afkald på den del af den samlede skat, der vedrører indkomsten fra den anden stat. Se afsnit [C.F.8.2.2.23.2](#) om progressionsforbehold i danske DBO'er.

Ikke udelukkende (eksklusiv) beskatningsret

Når beskatningsretten til en bestemt type indkomst ikke er givet udelukkende til den ene af staterne, er dette i de pågældende artikler udtrykt på den måde, at indkomsten **kan** beskattes i kildelandet. Det betyder, at bopælsstaten skal give nedslag i skatten efter den valgte metodebestemmelse.

Nedslag i skatten i bopælslandet

Artikel 23 A og 23 B bestemmer, hvordan bopælslandet skal give nedslag i skatten, når kildelandet (også) kan beskatte en indkomst.

Metodebestemmelsen bruges kun på bopælslandet. Kildelandets beskatning er kun reguleret i de enkelte artikler, der beskriver, hvordan beskatningsretten skal fordeles mellem staterne.

Eksempel - fast driftssted - nedslag i bopælslandet

Bopælslandet skal give nedslag i skatten vedrørende indkomst i et fast driftssted i den anden stat, selv om indkomsten stammer fra bopælslandet. Se punkt 9 i kommentarerne til modeloverenskomsten.

Eksempel - fast driftssted - nedslag i kildelandet

Det er kildelandet, der skal give nedslag for skat til tredjeland af indkomst, som indgår i et fast driftssted i kildelandet. Det følger ikke af artikel 23 A og 23 B, der som nævnt kun vedrører nedslag i bopælslandet. Det følger derimod af modeloverenskomstens artikel 24, stk. 3, som siger, at kildelandet ikke må diskriminere personer, der har et fast driftssted i forhold til personer, der er hjemmehørende i landet. Se punkt 10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 23. Se afsnit [C.F.8.2.2.24.](#)

Se også eksempler i punkt 11.2 samt forbeholdet om begrænsning i forpligtelsen til lempelse i punkt 36 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 23.

Skatterådet bekræftede, at et belgisk "partnership limited by guarantee" (SCS) er transparent i skattemæssig forstand. Skatterådet bekræftede desuden, at Danmark i forhold til de danske investorer, som investerer igennem et kommanditselskab, vil indrømme creditlempelse for den i Belgien betalte selskabsskat, men Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark vil indrømme creditlempelse for de i Belgien indeholdte kildeskatte. Se [SKM2014.10.SR](#).

Kvalifikationskonflikter

Bopælslandets forpligtelse til at give lempelse efter en DBO afhænger af, om kildelandet kan beskatte indkomsten i overensstemmelse med DBO'ens artikler.

Bopælslandet forpligtet til at give lempelse

Hvis kildelandet på grundlag af sin nationale lovgivning beskatter en indkomst efter en anden artikel end den, som bopælslandet ville have anvendt, opstår en såkaldt kvalifikationskonflikt. Indkomsten kan alligevel siges at blive beskattet i overensstemmelse med DBO'en ud fra kildelandets fortolkning af denne. Konflikten skyldes kun forskelle i de nationale regler i de to stater, og bopælslandet skal i denne situation give lempelse i skatten.

Eksempel - interessentskab

Den ene stat anser et interessentskab for skattemæssigt transparent og beskatter en interessent, som er hjemmehørende i den anden stat, af gevinst ved afståelse af hans andel af interessentskabet efter artikel 13, stk. 2, om afståelse af aktiver, der tilhører et fast driftssted. Bopælslandet anser afståelsen for at vedrøre en andel af et selskab og mener, at den har beskatningsretten efter artikel 13, stk. 5. Alligevel er bopælslandet forpligtet til at give lempelse, fordi beskatningen i kildelandet er i overensstemmelse med DBO'en. Se punkt 32.3 og 32.4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 23.

Bopælslandet ikke forpligtet til at give lempelse

Det er ikke i alle tilfælde af kvalifikationskonflikter, at bopælslandet er forpligtet til at give lempelse for kildelandets skat. Hvis konflikten i eksemplet ovenfor skyldtes, at bopælslandet ikke mente, at der var etableret fast driftssted i kildelandet, udspringer den ikke af forskelle i de nationale regler, men af forskellig fortolkning af faktum eller af bestemmelserne i DBO'en. Bopælslandet kan derfor være af den opfattelse, at kildelandets beskatning ikke er i overensstemmelse med DBO'en, og at den derfor ikke er forpligtet til at give lempelse. Se punkt 32.5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 23. Sådanne konflikter kan forsøges løst efter den gensidige aftaleprocedure. Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#).

Dobbelt ikke-beskatning

Hvis der som følge af en kvalifikationskonflikt opstår tilfælde af dobbelt ikke-beskatning er bopælslandet ikke forpligtet til at give exemptionlempelse.

Denne situation kan opstå, hvis kildelandet mener, at bestemmelserne i DBO'en forhindrer den i at beskatte en indkomst, som den ellers ville kunne beskatte. Hvis bopælslandet skulle give exemptionlempelse, ville det medføre dobbelt ikke-beskatning, som ikke er i overensstemmelse med DBO'ens bestemmelse om ophævelse af dobbeltbeskatning. Se punkt 32.6 og 32.7 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 23.

Bemærk

Hvis den manglende beskatning i kildelandet ikke skyldes bestemmelser i DBO'en, men derimod manglende intern hjemmel til beskatning, fritager den manglende beskatning i kildelandet ikke bopælslandet for at give exemptionlempelse.

Subsidiær beskatningsret

Nogle DBO'er indeholder en bestemmelse om subsidiær beskatningsret for bopælslandet, som medfører, at bopælslandet ikke er forpligtet til at give lempelse for skatten på en indkomst, som kildelandet ikke har intern hjemmel til at beskatte.

Forskelle i beskatningstidspunkt

Bopælslandets forpligtelse til at give lempelse påvirkes ikke af, hvornår indkomsten beskattes i kildelandet. Dette gælder uanset om kildelandet beskatter indkomsten i et tidligere eller i et senere år. Adgangen til lempelse kan dog være begrænset af nationale regler om genoptagelse af skatteansættelser. Se punkt 32.8 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 23.

Der kan efter danske regler ske ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen uden at anvende den gensidige aftaleprocedure. Se [SFL § 27](#), stk. 1, nr. 4, og afsnit [C.F.8.2.2.25.3](#).

Skatterådet fandt, at Danmark skulle give lempelse for engelsk beskatning af en aktieoption, uanset tidspunktet for henholdsvis den engelske og den danske beskatning. Se [SKM2006.507.SR](#).

Virksomhedsskatteordningen

En skatteyder, der anvendte virksomhedsskatteordningen, drev virksomhed i flere lande. Den samlede virksomhedsindkomst var negativ, men i Sverige gav virksomheden overskud, og der var betalt skat i Sverige.

Eftersom det samlede resultat af virksomhederne i virksomhedsordning var negativt, var der ikke beregnet nogen virksomhedsskat i Danmark, og der var heller ikke på anden måde svaret indkomstskat i Danmark af overskuddet i den svenske del af virksomhedsordningen. Skatteyderen kunne derfor ikke opnå creditlempelse for den i Sverige betalte skat. Se [SKM2019.484.HR](#).

Lempelsesberegning

Modeloverenskomsten giver ikke anvisninger på, hvordan lempelsesberegningen skal foretages. Den sker derfor efter nationale regler.

Normalt er grundlaget for beregning af indkomstskatten den samlede nettoindkomst, det vil sige bruttoindkomsten minus tilladte fradrag. Det er derfor bruttoindkomsten minus ethvert tilladt fradrag, der er knyttet til indkomsten, der skal gives skattefritagelse for.

Skattefri indtægter medregnes ikke i bruttoindkomsten. Se [SKM2001.542.ØLR](#).

Nettoprincippet - [LL § 33 F](#)

Landsretten fandt, at [LL § 33 F](#), der indførte nettoprincippet ved beregning af creditlempelse, ikke kunne anses for at være i strid med den dagældende dansk-portugisiske DBO, og lagde herved vægt på, at det ifølge OECD's kommentarer til modeloverenskomsten er overladt til den nationale lovgivning og praksis at udforme nærmere detaljerede regler for, hvorledes lempelsen skal beregnes. Se TfS 2000,426 ØLR.

Ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst efter [LL § 33 F](#) fandt Landsskatteretten, at der efter den direkte metode i stk. 1, skulle fratrækkes de udgifter, der direkte vedrørte den udenlandske indkomst. Vedrørende den indirekte metode i [LL § 33 F](#), stk. 2, fandt retten, at udgifter til generalomkostninger, der ikke direkte kunne henføres til den danske indkomst, skulle fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst. Retten fandt ikke, at der var hjemmel til at opdele selskabets indtægter i en forsikrings- og en investeringsdel, hvorfor fordelingen skulle foretages i forhold til selskabets samlede bruttoindkomst. Retten fandt derimod, at bl.a. forsikringsydelse og hensættelser efter [SEL § 13](#), stk. 2, måtte anses udelukkende at vedrøre den danske indkomst, hvorfor disse udgifter ikke skulle fordeles efter den indirekte metode i [LL § 33 F](#), stk. 2.

Et fradragsberettiget kurstab og udgift til konsolideringsfond var ikke udgifter, der skulle fordeles ved lempelsesberegningen efter [LL § 33 F](#) ved opgørelsen af en fonds nettoindkomst fra udlandet. Se [SKM2002.364.LSR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.2.3](#), om nettoprincippet efter [LL § 33 F](#).

Personfradrag

Der er med virkning fra indkomståret 2010 offentliggjort en praksisændring, som betyder, at beregningsmetoderne for lempelse for skat af udenlandsk indkomst ændres.

Lempelsen skal herefter beregnes på baggrund af den beregnede danske skat, før personfradraget er fratrullet, og ikke efter personfradraget er fratrullet. Der bliver således ikke henført en forholdsmæssig del af personfradraget til den udenlandske indkomst. Se styresignal [SKM2013.920.SKAT](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.4.3.1](#) om lempelsesberegningerne.

Overførsel af underskud mellem ægtefæller

Landsskatteretten fandt, at der efter [PSL § 13](#), stk. 5, om overførsel af underskud mellem ægtefæller, skulle ses bort fra indkomst, der blev beskattet i udlandet, uanset om lempelsen skete efter exemption- eller creditmetoden. Se [SKM2006.459.LSR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.4.2.6](#) om overførsel af underskud mellem ægtefæller.

Kildelandets skatteberegning

Kildelandets skatteberegning er ikke reguleret i DBO'en. Der er derfor ikke noget, der forhindrer, at kildelandet efter nationale regler medregner udenlandsk indkomst efter progressionsprincippet ved beregning af skatten. Se [SKM2004.165.TSS](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
R SKM2019.484.H	En skatteyder, der anvendte virksomhedsskatteordningen, drev virksomhed i flere lande. Den samlede virksomhedsindkomst var negativ, men i Sverige gav virksomheden overskud, og der var betalt skat i Sverige. Eftersom det samlede resultat af virksomhederne i virksomhedsordning var negativt, var der ikke beregnet nogen virksomhedsskat i Danmark, og der var heller ikke på anden måde svaret indkomstskat i Danmark af overskuddet i den svenske del af virksomhedsordningen. Skatteyderen kunne derfor ikke opnå creditlempelse for den i Sverige betalte skat.	Tidl. instanser: SKM2016.604.F SKM2018.241.G LR
SKM2015.24.HR	Subsidiær beskatningsret. En læge med bopæl i Danmark arbejdede i 2007-2009 periodevis som læge i Rikstrygdeverket i Norge. Lægen havde hverken betalt skat af indkomsten i Norge eller i Danmark, da de danske skattemyndigheder mente, at beskatningsretten tilkom Norge, mens de norske skattemyndigheder mente, at beskatningsretten tilkom Danmark. Det var herefter spørgsmålet om den nordiske DBO afskar Danmark fra at beskatte indkomsten.	

	Højesteret fastslog, at de norske skattemyndigheder efter norsk intern ret havde anset indkomsten for næringsindkomst, og at beskatningsretten derfor tilkom Danmark. Som følge heraf afskar DBO'en ikke Danmark fra at beskatte indkomsten efter artikel 26, stk. 2, hvorefter Danmark havde en subsidiær beskatningsret i tilfælde, hvor Norge efter sin lovgivning ikke medtager indkomsten i sin helhed til beskatning.	
Landsretsdomme		
<u>SKM2001.542.ØLR</u>	Det sagsøgte selskab havde investeret i danske og udenlandske aktier samt i danske obligationer. Udbytteindkomsterne fra aktierne var i et vist omfang skattefri. Da de afholdte renteudgifter til finansiering af investeringerne ikke direkte kunne henføres til den danske eller den udenlandske indkomst, skulle udgifterne efter <u>LL § 33 F</u> , stk. 2, fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst. Landsretten fandt, at bruttoindkomsten ikke omfatter skattefri indtægter.	
TfS 2000, 426 ØLR	Landsretten fandt, at <u>LL § 33 F</u> , der indførte nettoprincippet ved beregning af creditlempelse, ikke kunne anses for at være i strid med den dagældende dansk-portugisiske DBO, og lagde herved vægt på, at det ifølge OECD's kommentarer til modeloverenskomsten er overladt til den nationale lovgivning og praksis at udforme nærmere detaljerede regler for, hvorledes lempelsen skal beregnes.	
Byretsdomme		
Landsskatteretten		
<u>SKM2023.298.LSR</u>	Skattestyrelsen havde for indkomstårene 2015 og 2016 forhøjet klagerens lønindkomst, således at klagerens lønindkomst både bestod af løn for arbejde udført for H1 Ltd. og overførsler foretaget fra H4 Ltd. til klagerens danske konto i F2-Bank. Skattestyrelsen godkendte ikke lempelse for betalt skat i Irland efter art. 23, stk. 1, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 26. marts 1993 mellem Danmark og Irland vedrørende arbejde udført for H1 Ltd. Landsskatteretten fandt, at klageren for de påklagede indkomstår var skattepligtig til Danmark af lønindkomst modtaget for arbejde udført for H1 Ltd. efter statsskattelovens § 4 samt skattepligtig til Danmark af udbytteindkomst for overførsler foretaget fra H4 Ltd. til klagerens danske konto i F2-Bank efter ligningslovens § 16 A, stk. 1, og stk. 2, nr. 1. Landsskatteretten fandt herefter, at der ikke var grundlag for at meddele lempelse efter artikel 23, stk. 1, litra a, modsætningsvis, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 26. marts 1993 mellem Danmark og Irland, henset til at klageren ikke havde betalt skat af lønindkomsten til Irland. Landsskatteretten fandt endvidere, at der ikke var hjemmel til at meddele klageren lempelse for skat betalt til Storbritannien for arbejde udført for H1 Ltd., idet beskatningsretten til denne lønindkomst alene tilfaldt Irland, jf. artikel 15, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.	
<u>SKM2006.459.LSR</u>	Landsskatteretten fandt, at der efter <u>PSL § 13</u> , stk. 5, om overførsel af underskud mellem ægtefæller , skulle ses bort fra indkomst, der blev beskattet i udlandet, uanset om lempelsen skete efter exemption- eller creditmetoden.	
<u>SKM2002.364.LSR</u>	Et fradragsberettiget kurstab og udgift til konsolideringsfond var ikke udgifter, der skulle fordeles ved lempelsesberegningen efter <u>LL § 33 F</u> ved opgørelsen af en fonds nettoindkomst fra udlandet.	
<u>SKM2002.24.LSR</u>	Ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst efter <u>LL § 33 F</u> fandt Landsskatteretten, at der efter den direkte metode i stk. 1, skulle fratrækkes de udgifter, der direkte vedrørte den udenlandske indkomst. Vedrørende den indirekte metode i <u>LL § 33 F</u> , stk. 2, fandt retten, at udgifter til generalomkostninger , der ikke direkte kunne	

henføres til den danske indkomst, skulle fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst. Retten fandt ikke, at der var hjemmel til at opdele selskabets indtægter i en forsikrings- og en investeringsdel, hvorfor fordelingen skulle foretages i forhold til selskabets samlede bruttoindkomst. Retten fandt derimod, at bl.a. forsikringsydelse og hensættelser efter [SEL § 13](#), stk. 2, måtte anses udelukkende at vedrøre den danske indkomst, hvorfor disse udgifter ikke skulle fordeles efter den indirekte metode i [LL § 33 F](#), stk. 2.

Skatterådet

[SKM2022.313.S](#) [R](#)

Skatterådet bekræftede, at Spørger i udgangspunktet var skattepligtig til Danmark af udbetalinger fra hans amerikanske Traditional IRA og Traditional 403(b) efter pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 6. Hvis Spørger tilflyttede Danmark og blev fuldt skattepligtig her, blev han efter artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Efter artikel 18, stk. 1, litra a i dobbeltbeskatningsoverenskomsten blev udbetalinger fra pensionsordninger, der var skattemæssigt godkendt i det land ordningen var oprettet i kun beskattet i kildelandet. Efter punkt 4, litra b i protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten var individuelle pensionsordninger, Roth IRA's og 403(b)-pensionsordninger skattemæssigt godkendt i USA. Da både USA og Danmark beskattede pensionsudbetalingerne, skulle Danmark derfor lempe.

Lempelsen skete ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 23, stk. 3, litra c efter metoden exemption med progressionsforbehold. Pensionsudbetalingerne indregnedes dermed i beskatningsgrundlaget i Danmark, men der skulle tillades et fradrag der svarer til den del af indkomsten der kunne henføres til indkomsten fra USA. Pensionsudbetalingerne fik dermed progressionsvirkning på den danske skat af spørgers øvrige indkomst.

Skatterådet bekræftede dog ikke Spørgers begrundelse for dette resultat, idet Spørger henviste til artikel 1, stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, som statuerede, at USA kunne beskatte globalindkomsten, uanset indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, men ikke tillagde USA beskatningsretten i dobbeltbeskatningssituationer. Beskatningsretten i dobbeltbeskatningssituationer fastlagdes af de øvrige bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

I forbindelse med ovenstående vurderede Skatterådet, at de to pensionsordninger (Traditional 403(b) og Roth 403(b)) som Spørger havde arvet efter sin ægtefælle, ved den skattemæssige kvalifikation i Danmark fuldt ud skulle behandles som om de var etableret og indbetalt af Spørger. Herudover vurderede Skatterådet, på baggrund af princippet i [SKM2021.668.SR](#), at Spørgers tilbageværende Traditional IRA, Roth IRA, Traditional 403(b) og Roth 403(b) skulle behandles som selvstændige og adskilte pensionsordninger.

Skatterådet bekræftede videre, at Spørger ikke skulle medregne afkast på Traditional IRA og Traditional 403(b) efter pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 5.

Henset til, at indbetalinger til Spørgers Roth IRA og Roth 403(b) var sket af beskattede midler anså Skatterådet disse pensionsordninger for omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, og bekræftede, at udbetalingerne herfra var skattefrie efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

	Skatterådet kunne ikke bekræfte, at afkastet af Spørgers Roth IRA og Roth 403(b) var skattefrit, idet afkast af pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A var skattepligtigt efter lovens § 53 A, stk. 3. Afkast af pensionsordninger var omfattet af artikel 21 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, og denne bestemmelse tillagde beskatningsretten til det land, hvori modtagen af indkomsten var hjemmehørende. Spørger var hjemmehørende i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4. Danmark havde dermed beskatningsretten til afkastet. Det løbende afkast af de nævnte pensionsordninger var dermed skattepligtigt i Danmark efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3. Skatterådet var ikke enig med Spørger i, at afkastet var skattefrit efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, idet denne bestemmelse angik udbetalinger fra pensionen. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at der skulle ske lempelse efter exemption-metoden for den danske skat af afkastet, idet der ikke skulle ske lempelse i den danske skat når dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillagde Danmark beskatningsretten. Endelig bekræftede Skatterådet, at udbetalinger af sociale pensioner fra de amerikanske myndigheder som skete efter den stedlige sociallovgivning, kun kunne beskattes i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 18, stk. 2. Danmark skulle derfor lempe ved den danske beskatning af disse udbetalinger og lempelsen skete efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 23, stk. 3, litra c efter metoden exemption med progressionsforbehold.	
<u>R</u> <u>SKM2020.429.S</u>	A er skattepligtig til USA og medejer af et amerikansk indregistreret selskab (H1). Selskabet påtænker at etablere et dansk datterselskab og A overvejer at flytte til Danmark for at tiltræde stillingen som administrerende direktør for datterselskabet. Skatterådet bekræftede, at H1 skal behandles som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret og at udlodninger fra selskabet vil kvalificere som aktieindkomst for A. Skatterådet bekræftede desuden, at A i den danske skat af udlodninger fra H1 kan opnå lempelse for amerikansk skat af indkomsten fra H1. Skatterådet bemærkede dog, at i det omfang beskatningen i Danmark (som aktieindkomst) er lempeligere end beskatningen i USA, kan der ikke opnås lempelse i Danmark for et eventuelt overskydende skattebeløb. Endelig bekræftede Skatterådet, at A kan opnå lempelse i den danske skat for amerikansk skat uanset, at indkomst og skat ikke henføres til samme år i de to lande. Skatterådet bemærkede dog, at allokering af den endelige amerikanske skat skal ske således, at lempelsen i Danmark alene gives for amerikanske skatter, der vedrører den indkomst, som beskattes i Danmark.	
<u>R</u> <u>SKM2016.469.S</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ved skatteberegningen for indkomståret 2016 kunne opnå creditlempelse efter <u>LL § 33</u>, stk. 7, for skat betalt i B-land i starten af kalenderåret 2017 ved overførsel af midler fra B-land til Danmark.	
<u>SKM2014.10.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at et belgisk "partnership limited by guarantee" (SCS) er transparent i skattemæssig forstand. Skatterådet bekræftede desuden, at Danmark i forhold til de danske investorer, som investerer igennem et kommanditselskab, vil indrømme creditlempelse for den i Belgien betalte selskabsskat, men Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark vil indrømme creditlempelse for de i Belgien indeholdte kildeskatte.	

<u>SKM2012.415.S</u> <u>R</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at et dansk selskab kunne få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som 3 direktører i selskabet havde betalt i USA vedrørende kunstnerisk virksomhed i USA.	
<u>SKM2006.507.S</u> <u>R</u> .	Skatterådet fandt, at Danmark skulle give lempelse for engelsk beskatning af en aktieoption, uanset tidspunktet for henholdsvis den engelske og den danske beskatning.	

C.F.8.2.2.23.2 Exemptionlempelse

Indhold

Dette afsnit handler om exemptionmetoden, der er en af de metoder, der bruges, når bopælslandet skal give nedslag i skatten.

Afsnittet indeholder:

- Exemptionmetoden
- Danske DBO'er.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23.3](#) om creditlempelse.

Exemptionmetoden

Exemptionmetoden betyder, at bopælsstaten som udgangspunkt ikke beskatter indkomst, som kildelandet kan beskatte.

Metoden eksisterer i to udgaver:

- Fuld exemption
- Exemption med progressionsforbehold.

Fuld exemption

Denne metode betyder, at indkomsten fra kildelandet ikke tages med i indkomstopgørelsen i bopælslandet. Bopælslandet kan heller ikke medregne indkomsten, når skatten af den øvrige indkomst beregnes.

Exemption med progressionsforbehold

Denne metode findes i modeloverenskomsten artikel 23 A.

Metoden betyder, at indkomsten fra kildelandet indgår i indkomstgrundlaget, når skatten af den øvrige indkomst beregnes. På den måde sikres progressionen i skatten.

Danske DBO'er

Danske DBO'er anvender primært creditmetoden, når der gives nedslag for skat, som er betalt i den anden stat. Hvis den anden stat som kildeland har den udelukkende beskatningsret til en indkomst, bestemmes dog normalt, at Danmark lempes efter en variant af exemptionmetoden (progressionsforbehold).

Bestemmelsen er normalt formuleret således:

"Hvis en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst kun kan beskattes i [den anden stat], kan Danmark medregne denne indkomst i beskatningsgrundlaget, men skal i indkomstskatten tillade fradraget den del af

indkomstkatten, som kan henføres til den indkomst, der hidrører fra [den anden stat]." Se punkt 37 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 23.

Nedslag efter exemptionmetoden gives uden at tage hensyn til, om der er betalt skat i kildelandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.4.3.2](#) om lempelsesmetoder.

C.F.8.2.2.23.3 Creditlempelse

Indhold

Dette afsnit handler om creditmetoden, der er en af de metoder, der bruges, når bopælsstaten skal give nedslag i skatten.

Afsnittet indeholder:

- Creditmetoden
- Danske DBO'er
- Matching credit
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23.2](#) om exemptionlempelse.

Creditmetoden

Denne metode betyder, at bopælslandet beregner sin skat på grundlag af skatteyderens samlede indkomst, inklusive den indkomst, som den anden stat kan beskatte efter DBO'en.

Metoden eksisterer i to udgaver:

- Fuld credit
- Almindelig credit.

Fuld credit

Denne metode betyder, at bopælslandet giver lempelse for det fulde beløb, der er betalt i den anden stat af indkomst, som kan beskattes i den anden stat.

Almindelig credit

Denne metode betyder, at bopælslandet giver lempelse for den skat, der er betalt i den anden stat af indkomst, som kan beskattes i den anden stat, men lempelsen er begrænset til den del af skatten i bopælslandet, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Denne metode findes i modeloverenskomstens artikel 23 B.

Bopælslandet er aldrig forpligtet til at give lempelse for mere end den skat, der er betalt i kildelandet.

Hvis skatten på indkomsten fra den anden stat er lavere end den skat, bopælslandet beregner på indkomsten, bliver skatteyderen stillet, som om hele indkomsten kom fra bopælslandet.

Hvis skatten på indkomsten fra den anden stat er højere end den skat, bopælslandet beregner på indkomsten, vil skatteyderen blive stillet ringere, end hvis hele indkomsten kom fra bopælslandet.

Skatterådet fandt, at USA havde beskatningsretten til indkomst for kunstnerisk virksomhed, som blev udøvet af direktørerne i det danske selskab, som var rette indkomstmodtager til vederlaget. Det danske selskab kunne derfor få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som direktørerne i selskabet betalte i USA. Se [SKM2012.415.SR](#).

Danske DBO'er

Danske DBO'er anvender primært creditmetoden (almindelig credit), når der gives nedslag for skat, som er betalt i den anden stat. Hvis den anden stat som kildeland har den udelukkende beskatningsret til en indkomst, bestemmes dog normalt, at Danmark lempet efter en variant af exemptionmetoden. Se afsnit [C.F.8.2.2.23.2](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.4.3.2](#) om lempelsesmetoder.

Matching credit

Nogle lande, fx udviklingslande, som har en særlig interesse i udenlandske kapitalinvesteringer, har bestemmelser i deres interne lovgivning, som gør, at skatten bortfalder helt eller delvis for virksomheder, der har udenlandske ejere.

Når den stat, hvor den udenlandske investor er hjemmehørende, anvender creditmetoden, vil den skattefordel, som kildelandet giver investoren, blive begrænset, hvis bopælslandet kun giver credit for den skat, der faktisk er betalt i kildelandet.

DBO'en vil i sådanne tilfælde ofte indeholde en bestemmelse om, at creditlempelsen skal beregnes ud fra den skat, som kildelandet kunne have opkrævet, hvis skattebegunstigelsen ikke havde eksisteret. Det er en forudsætning, at der foreligger dokumentation for den opgjorte indkomst og den skat, der kunne være opkrævet.

Se eksempel på matching credit af indisk royaltyskat i [SKM2009.309.SR](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2024.155.SR	Spørger var gået på pension og påtænkte at flytte tilbage til Danmark, hvormed Spørger indtrådte i fuld skattepligt, jf. kildeskatteovens § 1, stk. 1, og dermed blev globalindkomstskattepligtig til Danmark. Forinden Spørgers tilbageflytning til Danmark ville Spørger fuldt ud hæve sine private pensioner. Spørger ville dermed ved indtræden i fuld skattepligt til Danmark alene have offentlige pensioner fra Schweiz samt sin livsforsikringsordning, når Spørger boede i Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark skulle medregne sine løbende udbetalinger fra sine offentlige pensioner hidrørende fra Schweiz til Spørgers skattepligtige indkomst til Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark ved indregning af løbende udbetalinger fra sin offentlige pension fra Schweiz i den danske skat kunne fradrage den til Schweiz betalte skat af samme indkomst, i det omfang denne til Schweiz betalte skat ikke oversteg den skat, der beregnes til Danmark af	

	den pågældende indkomst. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark ikke skulle medtage udbetalinger fra sine private livsforsikringsordninger uden bortseelsesret i Schweiz til sin skattepligtige indkomst i Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark skulle medtage afkast og/eller værdiforøgelse og/eller renter fra sine livsforsikringsordninger i Schweiz til sin skattepligtige indkomst i Danmark.	
<u>SKM2024.136.</u> <u>SR</u>	Skatterådet bekræftede, at en SIPP-pensionsordning, der påtænkte oprettet i England, mens spørger havde bopæl og var skattemæssigt hjemmehørende der, blev omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 B, hvis spørger på et senere tidspunkt flyttede tilbage, og igen blev fuldt skattepligtig til Danmark. Dette var dog kun gældende, hvis betingelsen om, at samtlige indbetalinger til pensionsordningen, der var foretaget, inden spørger igen blev skattepligtig til Danmark, havde været omfattet af bortseelses- eller fradragsret ved opgørelsen af spørgers skattepligtige indkomst i England. Skatterådet bekræftede ligeledes, at afkastet af pensionsordningen, efter at spørger igen var blevet fuldt skattepligtig til Danmark, ikke var omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven, og ikke blev beskattet løbende, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 5. Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at afkastet var skattefrit, idet afkastet indgik i pensionsordningens værdi, der dannede grundlag for udbetalingerne fra ordningen, som blev beskattet efter pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 6. Skatterådet bekræftede desuden, at der ikke skulle betales arbejdsmarkedsbidrag af den del af udbetalingerne, der var skattepligtig indkomst i henhold til pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 6, som personlig indkomst, og at Danmark gav almindelig creditlempelse for skat betalt til England af pensionsudbetalingerne. Lempelsen kunne dog ikke overstige den danske indkomstskat, der svarede til de pensionsudbetalinger, der kunne beskattes i England, jf. artikel 22, stk. 2, litra a-b i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.	
<u>SKM2021.649.</u> <u>SR</u>	Spørgers kunder i Frankrig og Spanien tilbageholdt "Foreign Withholding Tax" i forbindelse med spørgers levering af ydelser til disse. Spørger skulle betale 22 % i skat efter interne danske regler. For Spaniens vedkommende blev der tilbageholdt 24 % i skat. For Frankrigs vedkommende blev der tilbageholdt 33,3 % i skat, men det var muligt at få en vis refusion fra de franske skattemyndigheder. Skatterådet fandt, at der kunne gives lempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1. Skatterådet fandt således, at spørger kunne få creditlempelse, op til 22 %, for skat betalt i Spanien. Skatterådet fandt endvidere, at spørger kunne få creditlempelse for den endelige beskatning i Frankrig (33 % fratrukket den omtalte refusion), dog højest 22 %. Indien ville kræve 10,4 % i skat, hvilket svarede til beskatningsprocenten i intern indisk ret.	

	Det fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at indisk skat i relation til lempelse skal anses for betalt med 20 % af honoraret for teknisk bistand - uanset at der opkræves en skat på honorarer for teknisk bistand, der er mindre end 20 %. Protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten angiver imidlertid, at lempelsen er maksimeret til den til enhver tid gældende normale interne sats for beskatning af honorarer for teknisk bistand i Indien. Da den gældende indiske skattesats var 10,4 %, kunne der kun gives lempelse for de 10,4 %, der faktisk blev betalt i skat i Indien. Skattestyrelsen kunne således ikke bekræfte, at spørger kunne få creditlempelse på op til 22 %, for skat betalt i Indien. Creditlempelsen kunne højest udgøre de 10,4 %, der skulle betales i skat i Indien.	
<u>SR</u> <u>SKM2012.415.</u>	Skatterådet fandt, at USA havde beskatningsretten til indkomst for kunstnerisk virksomhed, som blev udøvet af direktørerne i det danske selskab, som var rette indkomstmottager til vederlaget. Det danske selskab kunne derfor få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som direktørerne i selskabet betalte i USA.	
<u>SR</u> <u>SKM2009.309.</u>	Skatterådet kunne bekræfte, at der kunne opnås lempelse for indisk royaltyskat efter princippet om matching credit, og at denne lempelse udgjorde det mindste beløb af enten 20 pct. af royaltyindkomsten eller den til enhver tid gældende interne sats for beskatning i Indien af den pågældende royaltyindkomst. Da den gældende skattesats efter indisk skattelovgivning var 10 pct., kunne der kun gives lempelse for de 10 pct., der faktisk blev betalt i skat i Indien.	

C.F.8.2.2.24 Artikel 24: Ikke-diskriminering

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 24 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører ikke-diskriminering.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om ikke-diskrimineringsprincippet ([C.F.8.2.2.24.1](#))
- Forbud imod diskriminering på grundlag af statsborgerskab ([C.F.8.2.2.24.2](#))
- Forbud imod diskriminering af faste driftsteder ([C.F.8.2.2.24.3](#))
- Betaling af rente, royalty mv. til modtagere i det andet land ([C.F.8.2.2.24.4](#))
- Foretagender, der ejes eller kontrolleres fra det andet land ([C.F.8.2.2.24.5](#)).

OECD's modeloverenskomst er ændret i 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

C.F.8.2.2.24.1 Generelt om ikke-diskrimineringsprincippet

Indhold

Dette afsnit handler om ikke-diskrimineringsprincippet.

Afsnittet indeholder:

- Hvad er diskriminering?
- Modeloverenskomstens eksempler på, hvornår der ikke må diskrimineres

- Skatter omfattet af et diskrimineringsforbud
- Det EU-retlige ikke-diskrimineringsprincip.

Hvad er diskriminering?

Lande, der medtager modeloverenskomstens artikel 24 i deres DBO'er, forpligter sig til at undlade at diskriminere hinandens borgere.

I skattemæssig sammenhæng betyder diskriminering, at et land udsætter skatteydere med en eller anden form for tilknytning til et andet land for en højere eller mere byrdefuld beskatning end den, som landet udsætter andre skatteydere for.

Ikke-diskrimineringsprincipper har været kendt inden for skatteretten siden 1800-tallet og er dermed ældre end alle nuværende DBO'er. Se punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24. Et ikke-diskrimineringsprincip indgår også i EU-retten. Dette princip er mere omfattende end modeloverenskomstens artikel 24. [Se artikel 18 i TEUF \(tidligere artikel 12 TEF\)](#), som er omtalt nedenfor.

Bemærk

De krav, som ikke-diskrimineringsartiklen stiller til et land, retter sig hovedsagelig imod den måde, landet indretter sine skatteregler på. Kravene har sjældent direkte indflydelse på den måde, landet skal administrere sine regler på. Ikke-diskrimineringsprincippet er derfor sjældent relevant ved afgørelsen af konkrete sager. Når en skattepligtig undtagelsesvis mener, at ikke-diskrimineringsprincippet er overtrådt, vil sagen med stor sandsynlighed være af principiel karakter.

Eksempel

Landsskatteretten bestemte, at en begrænset skattepligtig ejer af fast ejendom i Danmark ikke kunne fradrage renter på lån, der ikke var pantsikret i ejendommen. Landsskatteretten anså ikke den dagældende faste danske administrative praksis for ikke-hjemmehørende personer vedrørende begrænsning i fradragsretten for så vidt angår ikke-pantsikrede lån for en ulovlig forskelsbehandling efter EU-retten. Se [SKM2008.524.LSR](#).

Europa-Kommissionen har ved åbningsskrivelse nr. 2008/4885 kritiseret den praksis, som Landsskatteretten tiltrådte ved afgørelsen, fordi Kommissionen anser en sådan praksis for at være uforenelig med EF-traktaten artikel 56. Dette begrundes med, at den anførte praksis medførte, at investorer, der ikke var fuldt skattepligtige til Danmark blev afskrækket fra at købe fast ejendom i Danmark, fordi de - i modsætning til personer, der er fuldt skattepligtige - skulle opfylde krav om offentlig tinglysning af et lån for at kunne få fradrag for renteudgifterne. Dette er efter Kommissionens opfattelse udtryk for en vilkårlig forskelsbehandling af personer, der befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation, og en sådan praksis er derfor i strid med EU-retten. Desuden fandt Kommissionen, at den dagældende praksis udgjorde en hindring efter EF-traktatens artikel 43 og 39, da den kunne få danske skatteydere til at afholde sig fra at flytte til en anden medlemsstat for at bo eller arbejde der.

Praksis er herefter ændret, så begrænset skattepligtige, der ejer fast ejendom har mulighed for at få fradrag for renter af ikke-pantsikrede lån, hvis den begrænset skattepligtige kan dokumentere, at lånet kun vedrører ejendommens anskaffelse, drift og forbedring.

Eksempel

Danmark tilsidesatte sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF, 43 EF og 49 EF, efter de dagældende pensionsregler, da det kun var muligt at opnå fradrag for indbetalinger til pensionsinstitutter med hjemsted i Danmark. Se sag C-150/04 Kommissionen mod Danmark af 30. januar 2007.

Danmark ændrede efterfølgende pensionsreglerne. Formålet med de nye regler var at skabe skattemæssig ligestilling mellem danske og udenlandske pensionsordninger i et andet EU- eller

EØS-land. Reglerne gælder dog ikke for pensionsordninger i Liechtenstein, som Danmark ikke har en informationsudvekslingsaftale med.

Modeloverenskomstens eksempler på, hvornår der ikke må diskrimineres

Modeloverenskomstens artikel 24 indeholder ikke et generelt forbud mod diskriminering. I stedet angiver den nogle situationer, hvor landene ikke må diskriminere:

- Statsborgerskab mv., se afsnit [C.F.8.2.2.24.2](#) og modeloverenskomstens artikel 24, stk. 1 og 2.
- Fast driftssted, se afsnit [C.F.8.2.2.24.3](#) og modeloverenskomstens artikel 24, stk. 3.
- Rente- og royaltybetalinger og lignende til det andet land, se afsnit [C.F.8.2.2.24.4](#) og modeloverenskomstens artikel 24, stk. 4.
- Foretagender, der ejes eller kontrolleres fra det andet land, se afsnit [C.F.8.2.2.24.5](#) og modeloverenskomstens artikel 24, stk. 5.

Skatter omfattet af et diskrimineringsforbud

Forbuddet gælder for alle de skatter, som et land udskriver, og ikke kun for de skatter, der er omfattet af den konkrete DBO ifølge den liste, der findes i DBO'ens artikel 2. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) (artikel 2) om denne og modeloverenskomstens artikel 24, stk. 6.

Ikke alle lande ønsker at følge modeloverenskomsten på dette punkt. I nogle af Danmarks DBO'er er ikke-diskrimineringsbestemmelsen derfor begrænset, så den kun angår de skatter, der er nævnt i DBO'ens artikel 2.

Bemærk

Forbuddet imod diskriminering er rettet imod forskelsbehandling alene på grund af fx statsborgerskab, hvor skatteydernes situation i øvrigt er ens. Det er ikke forbudt, at et land har forskellige regler for personer, der er fuldt skattepligtige til landet, og for personer, der er begrænset skattepligtige til landet, for situationen for fuldt og begrænset skattepligtige er netop ikke ens. Det er her ligegyldigt, at fuldt skattepligtige typisk også er statsborgere i landet, og at begrænset skattepligtige oftere er statsborgere i et andet land. Se punkt 7-8 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Det EU-retlige ikke-diskrimineringsprincip.

Det EU-retlige ikke-diskrimineringsprincip i [traktatens artikel 18 TEUF](#) er mere videregående end artikel 24 i modeloverenskomsten. Efter artikel 18 i traktaten må staterne på ingen måde diskriminere, medmindre

- de følger et legitimt formål, der er foreneligt med TEUF-traktaten
- de er egnede til at sikre gennemførelsen af dette mål
- de må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dem.

Et legitimt formål kunne være tvingende almene hensyn om fx nationens sikkerhed.

Fri bevægelighed bestemmelserne

Traktaten indeholder også bestemmelser om fri bevægelighed. Det er:

- Arbejdskraftens frie bevægelighed (artikel 45 TEUF)
- Etableringsrettens frie bevægelighed (artikel 49 TEUF)
- Tjenesteydelsernes frie bevægelighed (artikel 56 TEUF)

- Kapitalens frie bevægelighed (artikel 63 TEUF).

Fri bevægelighedsbestemmelserne kan, ligesom artikel 18 TEUF, have indflydelse på de interne skatteregler. I nedenstående eksempler var de frie bevægelighedsbestemmelser til hinder for danske skatteregler.

Eksempel

En fuldt skattepligtig skatteyder, der var udstationeret i Danmark af en fransk arbejdsgiver, havde foretaget fradrag for udgifter betalt til social sikring i Frankrig for indkomstårene 1995 og 1996. Der var først indført intern lov hjemmel til fradrag for sådanne udgifter fra og med indkomståret 1997, men da den manglende fradragsret for tidligere år ansås for at være i strid med EF-traktatens artikel 39 om arbejdskraftens frie bevægelighed, blev fradragene godkendt. Se [SKM2001.203.LSR](#).

Eksempel

Egenbetalinger til en fransk statspension blev anset for fradragsberettiget, da en manglende fradragsret vil være udtryk for en forskelsbehandling mellem danske ordninger og tilsvarende udenlandske ordninger, hvilket vil være i strid med arbejdskraftens frie bevægelighed. Se [SKM2002.138.LSR](#).

Eksempel

Et selskab, der var et investeringsinstitut hjemmehørende i Storbritannien, var godkendt efter UCITS-direktivet. Skatterådet, der var blevet anmodet om at besvare en række spørgsmål om selskabets mulighed for at modtage udbytte skattefrit fra danske selskaber, havde lagt til grund, at det ikke kunne anses for en udloddende investeringsforening, hvorfor det ikke kunne modtage udbytte uden indeholdelse af udbytteskat. Landsskatteretten lagde til grund, at de danske regler om udbytteskat ikke var i strid med arbejdskraftens frie bevægelighed, da der ikke var grundlag for at antage, at den forskellige behandling af udbytter fra her i landet hjemmehørende selskaber til et udenlandsk pengeinstitut og en dansk udloddende investeringsforening indebar en diskrimination af sammenlignelige situationer. Se [SKM2009.452.LSR](#).

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteret		
SKM2021.353.HR	Udenlandske investeringsinstitutter havde ikke krav på fritagelse for kildeskat af udbytter fra danske selskaber, selvom EU-Domstolen havde underkendt betingelsen om, at en investeringsforening skal være hjemmehørende i Danmark for at kunne opnå kildeskattefritagelse, som værende i strid med TEUF-artikel 63 om kapitalens fri bevægelighed. Kravene i ligningslovens § 16 C, som en investeringsforening også skulle opfylde for at opnå kildeskattefritagelse, var ikke i strid med EU-retten. De omhandlede investeringsforeninger, som ikke opfyldte kravene i ligningslovens § 16 C, havde derfor ikke krav på tilbagebetaling af indeholdte kildeskatter.	Tidligere instanser: SKM2009.452.LSR .
Landsskatteretten		
SKM2008.524.LSR	Diskriminerende. Landsskatteretten bestemte, at en begrænset skattepligtig ejer af fast ejendom i Danmark ikke kunne fradrage renter på lån, der ikke var pantsikret i ejendommen. Landsskatteretten anså ikke den dagældende faste danske administrative praksis for ikke-hjemmehørende personer vedrørende begrænsning i fradragsretten for så vidt angår ikke-pantsikrede lån for en ulovlig forskelsbehandling efter EU-retten.	
SKM2002.138.LSR	I strid med fri bevægelighedsbestemmelse. Egenbetalinger til en fransk statspension blev anset for fradragsberettiget, da en	

	manglende fradragsret vil være udtryk for en forskelsbehandling mellem danske ordninger og tilsvarende udenlandske ordninger, hvilket vil være i strid med arbejdskraftens fri bevægelighed.	
<u>SKM2001.203.L SR</u>	I strid med fri bevægelighedsbestemmelse. En fuldt skattepligtig skatteyder, der var udstationeret i Danmark af en fransk arbejdsgiver, havde foretaget fradrag for udgifter betalt til social sikring i Frankrig for indkomstårene 1995 og 1996. Der var først indført intern lovhjemmel til fradrag for sådanne udgifter fra og med indkomståret 1997, men da den manglende fradragsret for tidligere år ansås for at være i strid med EF-traktatens artikel 39 om arbejdskraftens fri bevægelighed, blev fradragene godkendt.	

C.F.8.2.2.24.2 Forbud imod diskriminering på grundlag af statsborgerskab

Indhold

Dette afsnit handler om forbud mod diskriminering.

Afsnittet indeholder:

- Regel om statsborgere i to lande, der har indgået en DBO
- Regel om statsløse personer
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel om statsborgere i to lande, der har indgået en DBO

Når to lande har indgået en DBO, må det ene land ikke behandle sine egne og det andet lands statsborgere forskelligt, når de - bortset fra statsborgerskabet - har samme forhold. Se modeloverenskomstens artikel 24, stk. 1.

Forbuddet imod forskelsbehandling gælder for

- Selve beskatningen. Det vil bl.a. sige beregningsgrundlag, opgørelsesmetode og skattesats.
- De formaliteter, der omgiver beskatningen. Det vil bl.a. sige selvangivelsesregler, frister og betalingsregler.

De to personer, der skal sammenlignes, behøver ikke at være hjemmehørende i et af de lande, der har indgået DBO'en. Diskrimineringsforbuddet betyder også, at et land ikke må forskelsbehandle egne statsborgere, der er bosat i tredjeland (land A), og det andet lands statsborgere, der er bosat i samme tredjeland (land A). Også regler om begrænset skattepligt skal altså være neutrale med hensyn til statsborgerskab.

Bemærk

Reglen gælder både for fysiske personer og for juridiske personer. Udtrykket "statsborger" omfatter begge. Se afsnit [C.F.8.2.2.3.1.6](#) (artikel 3) om begrebet statsborger brugt om henholdsvis fysiske og juridiske personer.

For fysiske personer er det normalt relativt let at afgøre, om en forskellig skattemæssig behandling skyldes statsborgerskabet, eller det skyldes, at de to personer, der sammenlignes, adskiller sig på andre måder. Se fx [SKM2007.75.VLR](#), der er refereret i afgørelsesskemaet nedenfor. For juridiske personer kan det være sværere at afgøre, om en forskellig skattemæssig behandling skyldes statsborgerskabet. Se Punkt 20-25 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24 om en række eksempler, der illustrerer dette.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet skattemæssigt hjemsted.

Regel om statsløse personer

Når to lande har indgået en DBO, må det ene land ikke behandle statsløse personer, der er hjemmehørende i det andet land, anderledes end egne statsborgere, når deres situation i øvrigt er den samme. Se modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2.

Forbuddet imod forskelsbehandling gælder for

- Selve beskatningen. Det vil bl.a. sige beregningsgrundlag, opgørelsesmetode og skattesats.
- De formaliteter, der omgiver beskatningen. Det vil bl.a. sige selvangivelsesregler, frister og betalingsregler.

Dette kan ses som en udvidelse af reglen i modeloverenskomstens artikel 24, stk. 1, om statsborgere i de to lande. Her sidestilles en statsløs person, der er hjemmehørende i et af landene, med en statsborger i landet. Udvidelsen gælder kun, når den statsløse person er hjemmehørende i et af de lande, der har indgået DBO'en. Statsløse personer, der er hjemmehørende i et tredjeland, er ikke dækket af reglen.

Hvad en statsløs person er, er defineret i New York-konventionen af 28. september 1954 om statsløse personers rettigheder.

Bemærk

Ikke alle lande har underskrevet den ovennævnte New York-konvention, og ikke alle lande ønsker at give statsløse personer den favorable behandling, som modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, lægger op til. Det er derfor ikke alle DBO'er, der indeholder artikel 24, stk. 2.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
<u>SKM2007.75.V</u> <u>LR</u>	Vestre Landsret fastslog, at Danmark hverken havde overtrådt artikel 41 om ikke-diskriminering i den dansk-tyske DBO eller EF-traktatens bestemmelser om ikke-diskriminering. Sagsøgeren var dansk statsborger og arbejdede i Tyskland. Tyskland havde beskatningsretten til lønindkomsten, men efter en aftale mellem Danmark og Tyskland indgået under EØF-forordning 1408/71 (social sikring) var sagsøgeren omfattet af dansk lovgivning om social sikring og dermed fritaget for at betale tyske sociale sikringsbidrag. Efter DBO'en med Tyskland skulle Danmark som udgangspunkt lempe for tysk beskatning efter exemptionprincippet, men Danmark havde - i overensstemmelse med en procedure, der var aftalt i artikel 45 i DBO'en - besluttet og meddelt Tyskland, at Danmark ville lempe efter creditprincippet i tilfælde, hvor en person, der er bosat i Danmark og arbejder i Tyskland, ikke betaler tyske sociale bidrag. Sagsøgeren påberåbte sig, at hun blev forskelsbehandlet i forhold til kolleger med dansk statsborgerskab, der var hjemmehørende i Tyskland, og at dette stred imod ikke-diskrimineringsbestemmelsen, artikel 41, i DBO'en, samt imod EF-traktatens bestemmelser om ikke-diskriminering. Landsretten bemærkede, at både artikel 41 og EF-traktatens bestemmelser indeholder forbud mod, at en medlemsstat behandler bl.a. statsborgere fra andre medlemsstater anderledes end landets egne statsborgere. Landsretten fandt ikke, at den danske beslutning om at lempe efter creditprincippet stred imod disse bestemmelser.	

C.F.8.2.2.24.3 Forbud imod diskriminering af faste driftssteder

Indhold

Dette afsnit handler om forbud mod diskriminering af faste driftssteder.

Afsnittet indeholder:

- Ikke-diskrimineringsprincippet ved faste driftssteder ([C.F.8.2.2.24.3.1](#))
- Faste driftssteder må ikke diskrimineres i forhold til hjemmehørende foretagender ([C.F.8.2.2.24.3.2](#)).

C.F.8.2.2.24.3.1 Ikke-diskrimineringsprincippet ved faste driftssteder

Indhold

Dette afsnit handler om den situation, hvor et foretagende, der er hjemmehørende i det ene land, har et fast driftssted i det andet land.

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel om ikke-diskriminering
- Undtagelse for personlige begunstigelser
- Opgørelse af fortjeneste i et fast driftssted
- Sammenligning.

Hovedregel om ikke-diskriminering

Efter DBO'en mellem de to lande må det land, hvor det faste driftssted ligger, (kildelandet), ikke beskatte det faste driftssted hårdere, end kildelandet beskatter egne hjemmehørende foretagender, der driver samme form for virksomhed. Se modeloverenskomstens artikel 24, stk. 3, 1. punkt

Forbuddet imod forskelsbehandling gælder for

- Selve beskatningen. Det vil bl.a. sige beregningsgrundlag, opgørelsesmetode og skattesats.
- De formaliteter, der omgiver beskatningen. Det vil bl.a. sige selvangivelsesregler, frister og betalingsregler.

Undtagelse for personlige begunstigelser

Personer, der er hjemmehørende i det andet land, har ikke krav på at få de samme lempelser, nedsættelser og personlige skattemæssige begunstigelser i kildelandet, som dette land giver hjemmehørende personer på grund af deres ægteskabelige stilling eller forsørgerpligt over for familie. Se modeloverenskomstens artikel 24, stk. 3, 2. punkt

Opgørelse af fortjeneste i et fast driftssted

Bestemmelsen skal forstås i sammenhæng med modeloverenskomstens artikel 7, stk. 2, som handler om, hvordan man opgør fortjenesten i et fast driftssted. Som udgangspunkt skal det faste driftssted betragtes som et selvstændigt og uafhængigt foretagende. Se afsnit [C.F.8.2.2.7.2.1](#). Regler, som et land fastsætter for at kunne leve op til dette princip, strider ikke imod diskriminationsforbuddet i modeloverenskomstens artikel 24, stk. 3. Se punkt 34 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Sammenligning

Når det skal vurderes, om et fast driftssted bliver diskrimineret, skal der laves en sammenligning. Der skal sammenlignes mellem det faste driftssted og et foretagende, der er hjemmehørende i kildelandet, som driver samme form for virksomhed og har en juridisk struktur, der er sammenlignelig med det faste driftsstedes struktur. Hvis fx det faste driftssted tilhører en fysisk person i det andet land, er kildelandet ikke forpligtet til at opkræve skat i det faste driftssted med

samme sats som den, der gælder for selskaber hjemmehørende i kildelandet. Her er den juridiske struktur i de to virksomheder ikke sammenlignelig.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om begreberne kildeland og bopælsland
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om begrebet fast driftssted
- [C.F.8.2.2.7.2](#) (artikel 7) om hvordan man opgør fortjenesten i et fast driftssted.

C.F.8.2.2.24.3.2 Faste driftssteder må ikke diskrimineres i forhold til hjemmehørende foretagender

Indhold

Dette afsnit handler om hvad det betyder at faste driftssteder ikke må diskrimineres i forhold til hjemmehørende foretagender.

Afsnittet indeholder:

- Det faste driftssted som selvstændigt og uafhængigt foretagende
- Indkomstopgørelsen
- Aktieudbytte i holdingforhold
- Beskatningsstruktur og skattesatser
- Kildeskatter af udbytte, renter og royalties
- Credit for betalt udenlandsk skat efter kildelandets regler
- Credit for betalt udenlandsk skat efter kildelandets DBO med et tredjeland
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Det faste driftssted som selvstændigt og uafhængigt foretagende

Et fast driftssted skal efter modeloverenskomstens artikel 7, stk. 2, betragtes som et selvstændigt og uafhængigt foretagende. Se afsnit [C.F.8.2.2.7.2.1](#). Men et fast driftssted er ikke det samme som et selvstændigt og uafhængigt foretagende. Derfor giver det ikke sig selv, hvad det mere konkret betyder, at det faste driftssted ikke må diskrimineres. Punkt 40-72 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24 uddyber, hvad det indebærer.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om begreberne kildeland og bopælsland.
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende.
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende.
- [C.F.8.2.2.5](#) (artikel 5) om begrebet fast driftssted.
- [C.F.8.2.2.7.2](#) (artikel 7) om hvordan man opgør fortjenesten i et fast driftssted.

Indkomstopgørelsen

Ikke-diskrimineringsprincippet har følgende virkninger for indkomstopgørelsen i et fast driftssted:

- Kildelandet skal give det faste driftssted og det hjemmehørende foretagende samme adgang til
 - fradrag for driftsomkostninger,
 - afskrivninger, nedskrivninger og hensættelser relateret til det faste driftsstedes virksomhed,
 - carry forward og carry back for tab relateret til det faste driftsstedes virksomhed,
- Det faste driftsstedes kapitalgevinster skal beskattes på samme måde som tilsvarende kapitalgevinster hos hjemmehørende foretagender.

Se punkt 40 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24. Oversigten er ikke udtømmende, se punkt 43 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Armslængdeprincippet i modeloverenskomstens artikel 7, stk. 2, går derimod forud for ikke-diskrimineringsprincippet. Se afsnit [C.F.8.2.2.7.2.1](#) om armslængdeprincippet. Se punkt 42 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Eksempel

Et tysk forsikringsselskab med generalagentur for Danmark anmodede om at få selskabets skattepligtige indkomst ansat på grundlag af en direkte opgørelse af indkomsten efter [SEL § 12](#), stk. 3, 2. punkt. Dette blev afslået fordi den indirekte opgørelse efter [SEL § 12](#), stk. 3, 1. punkt, efter skattedepartementets opfattelse ikke strider mod artikel 24, stk. 3, da den altovervejende hovedregel er den indirekte metode, og at dispensation kun kan meddeles i ganske enkelte tilfælde. Det var derfor ikke fordi selskabet var tysk, at det ikke kunne anvende direkte opgørelse. Se TfS 1984, 204.

Aktieudbytte i holdingforhold

Mange lande har særregler om beskatning af udbytter i koncernforhold. Når det foretagende, som har et fast driftssted, er moderselskab, og aktiebesiddelsen skal henføres til det faste driftssted, opstår spørgsmålet, om ikke-diskrimineringsprincippet betyder, at det faste driftssted har ret til de begunstigelser, som kildelandet giver for udbytte i koncernforhold.

Dette spørgsmål kan være afgjort af de to lande i en protokol til DBO'en. Der er nemlig ikke enighed mellem OECD-landene om, hvad svaret på spørgsmålet bør være. Derfor er spørgsmålet ikke afgjort i DBO'ens tekst. Se punkt 48-54 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Danske moderselskaber beskattes ikke af udbytter fra dets danske eller udenlandske datterselskab. Samme skattefritagelse sker for et fast driftssted her i landet af et udenlandsk selskab, som er hjemmehørende i et EU-land, EØS-land, Færøerne eller Grønland, samt et andet land, som har en dobbeltbeskatningssaftale med Danmark. Se [selskabsskattelovens § 13](#), stk. 1, nr. 1 og 2.

Eksempel

Tysk filial af fransk selskab er begrænset skattepligtig i Tyskland, da hverken ledelse eller hjemsted befinder sig i Tyskland. Tyskland nægtede at indrømme filialen skattemæssige fordele vedrørende beskatning af udbytte af kapitalandele i udenlandske kapitalselskaber, da disse fordele er forbeholdt fuldt skattepligtige til Tyskland. Denne forskelsbehandling strider imod traktatens artikel 52 (nu artikel 43) og 58 (nu artikel 48). Tyskland begrundede forskelsbehandlingen med provenutab, men provenutab hører ikke til de hensyn, der er anført i traktatens artikel 56 (nu artikel 46). Se sag C-307/97 af 21. september 1999.

Beskatningsstruktur og skattesatser

Nogle lande har progressiv selskabsbeskatning eller beskatning af erhvervsvirksomhed i øvrigt. Det vil sige, at skattesatsen afhænger af størrelsen af den opgjorte skattepligtige indkomst.

Der er ret vide muligheder for landene for at tilrettelægge beskatningen af faste driftssteder, uden at de derved overtræder ikke-diskrimineringsforbuddet. Når landene fastlægger skattesatserne, kan de fx vælge enten

- at medregne hele foretagendets indkomst, eller kun
- at medregne det faste driftsstedes indkomst.

Se punkt 55-61 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Et fast driftssted er ikke en enhed, som kan udlodde udbytte, heller ikke hvis det foretagende, som det faste driftssted vedrører, er et aktieselskab eller lignende. Regler om beskatningen af et udloddende selskab er derfor ikke relevante for ikke-diskrimineringsbestemmelsen. Se punkt 59 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Bemærk

Danmark har ikke progressiv selskabsskat.

Kildeskatter af udbytte, renter og royalties

Hvis et fast driftssted modtager udbytte, renter og royalties, skal disse indkomster beskattes i det faste driftssted efter modeloverenskomstens artikel 7 (fortjeneste ved erhvervsvirksomhed). Dette følger for

- Udbytte af modeloverenskomstens artikel 10, stk. 4, se afsnit [C.F.8.2.2.10.2](#)
- Renter af modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, se afsnit [C.F.8.2.2.11.2](#)
- Royalties af modeloverenskomstens artikel 12, stk. 3, se afsnit [C.F.8.2.2.12.2](#).

Hvis det land, som er kildeland for betalingen af udbytte, renter eller royalties, opkræver kildeskat af alle betalinger, uanset hvem modtageren er, er denne kildeskat intet problem i forhold til ikke-diskrimineringsbestemmelsen. Se punkt 64 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Hvis kildelandet derimod kun opkræver kildeskat af betalinger til ikke-hjemmehørende modtagere, skal betalinger, der kan henføres til faste driftssteder i kildelandet, være undtaget fra kildeskatten. Ellers er kildeskatten i strid med ikke-diskrimineringsbestemmelsen. Se punkt 65 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Se også

- [C.F.8.1.1](#) om definitionen af kildeland og bopælsland
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Credit for betalt udenlandsk skat efter kildelandets regler

Hvis et fast driftsstedes indkomst inkluderer udenlandsk indkomst, og kildelandet har interne regler om credit for betalt udenlandsk skat, skal det faste driftssted have credit for betalt udenlandsk skat efter samme regler som hjemmehørende foretagender. Hvis kildelandet ikke giver en sådan credit, er det i strid med ikke-diskrimineringsbestemmelsen. Se punkt 67 og 68 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Credit for betalt udenlandsk skat efter kildelandets DBO med et tredjeland

Hvis et fast driftsstedes indkomst inkluderer udenlandsk indkomst i form af udbytte eller renter fra et tredjeland, og kildelandets DBO med det pågældende tredjeland forpligter kildelandet til at give credit for betalt udenlandsk skat, opstår spørgsmålet, om det faste driftssted i kildelandet kan gøre krav på sådan credit baseret på DBO'en, og i så fald i hvilket omfang. Se punkt 69-72 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24.

Der er enighed om, at der i disse situationer opstår dobbeltbeskatning, og at den bør lempes. Mange lande har nationale regler, der giver mulighed for at lempe. Hvis sådanne regler ikke findes, kan de fleste lande i stedet lempe med henvisning til, at de ellers ville overtræde diskrimineringsforbuddet i modeloverenskomstens artikel 24, stk. 3, eller den tilsvarende bestemmelse i DBO'en mellem kildelandet og foretagendets bopælsland. Hvis et land mener, at diskrimineringsforbuddet som formuleret ved modeloverenskomstens artikel 24, stk. 3, ikke giver tilstrækkeligt klar hjemmel til at lempe, kan der indsættes en yderligere ordlyd i artikel 24, som sikrer, at der kan gives credit for betalt skat i tredjelandet.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skattedepartementet		
Se TfS 1984, 204 DEP	Et tysk forsikringsselskab med generalagentur for Danmark anmodede om at få selskabets skattepligtige indkomst ansat på grundlag af en direkte opgørelse af indkomsten efter SEL § 12 , stk. 3, 2. punkt Dette blev afslået fordi den indirekte opgørelse efter SEL § 12 , stk. 3, 1. punkt efter skattedepartementets opfattelse ikke strider mod artikel 24, stk. 3, da den altovervejende hovedregel er den indirekte metode, og at dispensation kun kan meddeles i ganske enkelte tilfælde. Det var derfor ikke fordi selskabet var tysk, at det ikke kunne anvende den direkte opgørelse.	Fast driftssted/agentur

C.F.8.2.2.24.4 Betaling af rente, royalty mv. til modtagere i det andet land

Når to lande har indgået en DBO, skal landene tillade, at

- renter
- royalties og
- andre betalinger,

som et foretagende i landet betaler til en person, der er hjemmehørende i det andet land, kan fratrækkes på samme betingelser som tilsvarende betalinger til personer, der er hjemmehørende i samme land som foretagendet. Landene skal også tillade, at gæld, som et foretagende har til en person i det andet land, fragår ved opgørelsen af foretagendets skattepligtige formue. Se modeloverenskomstens artikel 24, stk. 4.

Dette krav til landene gælder ikke, når modeloverenskomstens regler om indbyrdes forbundne foretagender eller personer skal bruges. Det vil sige

- Modeloverenskomstens artikel 9, stk. 2, om indbyrdes forbundne foretagender (transfer pricing). Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) (artikel 9) om forbundne foretagender.
- Modeloverenskomstens artikel 11, stk. 6, om rentebetalinger mellem indbyrdes forbundne personer. Se afsnit [C.F.8.2.2.11.1.1](#) om rente, der er påvirket af forbindelse mellem fordringshaver og skyldner.
- Modeloverenskomstens artikel 12, stk. 4, om royaltybetalinger mellem indbyrdes forbundne personer. Se afsnit [C.F.8.2.2.12.1](#) om royalties.

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 24, stk. 4, 2. punkt, handler om opgørelsen af et foretagendes skattepligtige formue. Danmark afskaffede formueskatten i 1996. Se afsnit [C.F.8.2.2.2.2](#). Nyere danske DBO'er indeholder ikke nogen artikel om formue svarende til artikel 22 i modeloverenskomsten. Disse DBO'er mangler også 2. punkt i stk. 4 i artiklen om ikke-diskriminering.

Se også

- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om begrebet person
- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende
- [C.F.8.2.2.22](#) (artikel 22) om formue.

C.F.8.2.2.24.5 Foretagender, der ejes eller kontrolleres fra det andet land

Når to lande har indgået en DBO, må det ene land (kildelandet) ikke beskatte et foretagende, der er hjemmehørende i landet, men som helt eller delvis ejes eller kontrolleres af personer, der er hjemmehørende i det andet land, hårdere, end landet beskatter andre tilsvarende foretagender. Se modeloverenskomstens artikel 24, stk. 5.

Forbuddet imod forskelsbehandling gælder for

- Selve beskatningen. Det vil bl.a. sige beregningsgrundlag, opgørelsesmetode og skattesats.
- De formaliteter, der omgiver beskatningen. Det vil bl.a. sige selvangivelsesregler, frister og betalingsregler.

Formålet med denne ikke-diskrimineringsbestemmelse er at sikre, at foretagender, der er hjemmehørende i samme land, behandles ens, uanset hvem der ejer eller kontrollerer foretagendet. Derimod er det ikke formålet at sikre ligebehandling af de udenlandske kapitalinteresser med kapitalinteresser i landet. Derfor tvinger bestemmelsen fx ikke landene til at tillade sambeskatning mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber eller til at behandle udlodninger til hjemmehørende og ikke hjemmehørende moderselskaber ens. Se punkt 76-80 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 24 om rækkevidden af diskrimineringsforbuddet.

Eksempel

Dagældende transparensregel i [LL § 15](#), stk. 8, der kun fandt anvendelse for danske moderselskaber, var i strid med ikke-diskrimineringsprincippet i artikel 21 i den dagældende dansk-franske DBO, der i denne forbindelse måtte fortolkes i overensstemmelse med artikel 4 i OECD's modeloverenskomst. Se TfS 2000, 172 LSR.

Se også

- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende.
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende.

Oversigt over domme, kendelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretskendelser		
TfS 2000, 172 LSR	Den dagældende bestemmelse i LL § 15 , stk. 8, fandt efter sin ordlyd kun anvendelse for her i landet hjemmehørende og indregistrerede moderselskaber. Da den klagende koncern kun på baggrund af moderselskabets nationalitet blev behandlet anderledes efter danske regler, og ikke var sagligt begrundet, var den dagældende bestemmelse i LL § 15 , stk. 8 diskriminerende over for det franske moderselskab. Bestemmelsen var derfor i strid med ikke-diskrimineringsprincippet i artikel 21 i den dagældende dansk-franske DBO, der i denne forbindelse måtte fortolkes i overensstemmelse med artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.	

C.F.8.2.2.25 Artikel 25: Gensidig aftaleprocedure (Mutual Agreement Procedure)

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 25 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører den procedure, som skal følges, når der opstår vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål i forbindelse med anvendelsen af en DBO.

Afsnittet indeholder:

- Sager der behandles efter den gensidige aftaleprocedure ([C.F.8.2.2.25.1](#))
- Skatteyderens anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure ([C.F.8.2.2.25.2](#))
- Den kompetente myndigheds opgaver ([C.F.8.2.2.25.3](#)).

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

Se også

"Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report"
(OECD BEPS Project)

<https://www.oecd.org/tax/beps/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>

"BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents"

[BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents \(oecd.org\)](#)

C.F.8.2.2.25.1 Sager der behandles efter den gensidige aftaleprocedure

Indhold

Dette afsnit handler om, hvilke sager der kan behandles efter den gensidige aftaleprocedure. Se modeloverenskomstens artikel 25, stk. 1.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- International juridisk dobbeltbeskatning
- International økonomisk dobbeltbeskatning
- Gensidig aftaleprocedure efter anmodning fra en skatteyder
- Gensidig aftaleprocedure om generelle fortolkningsspørgsmål
- Gensidig aftaleprocedure om undgåelse af dobbeltbeskatning i andre tilfælde
- Klagebehandling efter interne regler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Den gensidige aftaleprocedure sigter mod at fordele beskatningsretten mellem de lande, der har indgået en DBO, i de tilfælde, hvor dobbeltbeskatning af en indkomst ikke umiddelbart kan undgås ved anvendelse af DBO'en.

International juridisk dobbeltbeskatning

Sager om international juridisk dobbeltbeskatning opstår, når to (eller flere) lande beskatter den samme indkomst hos den samme skatteyder.

Eksempel på juridisk dobbeltbeskatning

En person, der er hjemmehørende i et land, modtager udbytte fra et andet land. Der bliver trukket kildeskat af udbyttet i det andet land, og bopælslandet beskatter også udbyttet efter nationale regler.

International økonomisk dobbeltbeskatning

Ved økonomisk dobbeltbeskatning forstås beskatning af den samme indkomst hos to forskellige skattesubjekter. Modeloverenskomsten omfatter som udgangspunkt ikke tilfælde af økonomisk dobbeltbeskatning.

Transfer pricing

Den gensidige aftaleprocedure kan dog også anvendes på sager om økonomisk dobbeltbeskatning, der er omfattet af artikel 9 (transfer pricing), både for så vidt angår vurderingen af, om reguleringerne af kontrollerede transaktioner er velbegrundede, og for så vidt angår fastsættelsen af det beløb, de opgøres til. Se punkt 10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25.

Se også

- [C.F.8.2.2.9](#) (artikel 9) om koncernforbundne foretagende
- [C.F.8.2.2.7](#) (artikel 7) om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- [C.D.11.15.2.2](#) om den gensidige aftaleprocedure i transfer pricing-sager
- [C.F.8.2.2.1.2](#) (artikel 1) om klassifikation af interessentskaber, kommanditselskaber og lignende.

Gensidig aftaleprocedure efter anmodning fra en skatteyder

Hvis en person mener, at skattemyndighederne i et eller flere lande har truffet foranstaltninger, der medfører eller vil medføre en beskatning, som ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i en DBO, kan personen indbringe sin sag for den kompetente myndighed i en af de kontraherende stater.

Se også

- [C.F.8.2.2.25.2](#) om fremgangsmåden ved indgåelse af en gensidig aftale.
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om at udtrykket person omfatter både fysiske og juridiske personer.

Eksempler på gensidige aftaler i konkrete sager

- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Canada om beskatningsretten til bonus udbetalt efter fraflytning til Canada efter den tidligere DBO. Se TfS 1994, 535 TSS.
- Der kunne ikke opnås gensidig aftale med den kompetente myndighed i Storbritannien om beskatning af betalinger, der blev kvalificeret som renter i Danmark og udbytte i Storbritannien. Se TfS 1994, 536 TSS.
- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Storbritannien om beskatningsretten til løn efter artikel 15, stk. 2 - den reelle arbejdsgiver. Se TfS 1994, 655 TSS.
- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Tyskland om fordeling efter den tidligere DBO af beskatningsretten til sygedagpenge udbetalt til en servitrice, der arbejdede om bord på et skib, der sejlede mellem Danmark og Tyskland. Se TfS 1996, 898 TSS.

Gensidig aftaleprocedure om generelle fortolkningsspørgsmål

De kompetente myndigheder er bemyndiget til at indgå gensidige aftaler om løsning af vanskeligheder i forbindelse med fortolkning og anvendelse af DBO'en. Der er her tale om vanskeligheder af generel karakter, som eventuelt kan være udsprunget af en konkret sag.

Der kan ikke indgås en generel gensidig aftale, der ændrer eller udvider en DBO. En sådan ændring eller udvidelse skal ske ved en protokol, der gennemføres efter de forfatningsmæssige regler i hver af de kontraherende stater.

Eksempler på gensidige aftaler om generelle fortolkningsspørgsmål

- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Sverige om fortolkningen af overgangsregler for grænsegængere efter de regler, der var gældende indtil 1. januar 1997. Se TfS 1997, 62 TSS.
- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Sverige om fortolkning af forskellige begreber i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst (gamle grænsegængerregler). Se [SKM2001.535.TSS](#).
- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Tyskland om, at bopælslandet skal give exemptionslempelse på sociale ydelser efter artikel 18, stk. 2, selv om disse ydelser ikke beskattes i kildelandet. Se TfS 1998, 307 DEP.
- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Tyskland om visse tyske tvungne pensionsordninger for selvstændige læger, apotekere, advokater, arkitekter med flere, der skal anses for sociale pensioner omfattet af artikel 18, stk. 2 i den dansk-tyske DBO. Se [SKM2006.1.SKAT](#).
- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Schweiz om at både schweiziske og danske investeringsforeninger mv. under visse forudsætninger kan tilbagesøge udbytte- og renteskat i den anden stat på deres medlemmers vegne. Se [SKM2007.312.SKAT](#).
- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Grønland om, at kursusgodtgørelse udbetalt efter lov om arbejdsmarkedsuddannelser skulle anses for omfattet af artikel 20 om anden indkomst. Se TfS 1994, 313 DEP.
- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Sverige om, at deltagere i interessentskaber, konsortier mv., der ikke anses for selvstændige skattesubjekter, er omfattet af protokolbestemmelsen om Øresundsforbindelsen i den nordiske DBO. Se TfS 1996, 270 DEP.
- Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Nederlandene om investorer i visse investeringsforeninger (closed funds for mutual account - fonds voor gemene rekening - lukkede FGR'er). Se [SKM2011.40.SKAT](#).

Landsskatteretten lagde afgørende vægt på en skriftveksling, der havde fundet sted mellem det franske og det danske skatteministerium om beskatningsretten til avance ved fast ejendom. Begge ministerier havde udtalt, at den dagældende DBO ikke omfattede avancer ved salg af fast ejendom, hvorfor beskatningen skulle ske efter de interne regler i det land, hvor ejendommen var beliggende. Skriftvekslingen var offentliggjort i ligningsvejledningen. Se TfS 1985, 474 LSR.

Gensidig aftaleprocedure om undgåelse af dobbeltbeskatning i andre tilfælde

De kompetente myndigheder er bemyndiget til at rådføre sig med hinanden for at undgå dobbeltbeskatning i tilfælde, der ikke er omfattet af DBO'en.

Klagebehandling efter nationale regler

En person kan indbringe sin sag for den kompetente myndighed i en af de kontraherende stater, uanset om sagen er påklaget administrativt eller indbragt for domstolene.

Skatteydere bør sikre sig muligheden for at kunne udnytte nationale regler for klagebehandling og sagsanlæg ved siden af den gensidige aftaleprocedure. Indledning af den gensidige aftaleprocedure udskyder ikke nationale klagefrister. Sager i det nationale klagesystem kan eventuelt stilles i bero, indtil den gensidige aftaleprocedure er afsluttet.

Se også

- [C.F.8.2.2.25.3](#) om den kompetente myndigheds opgaver.
- [C.F.8.2.2.3.1.3](#) (artikel 3) om at udtrykket person omfatter både fysiske og juridiske personer.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretskendelser		
TfS 1985, 474 LSR	Landsskatteretten lagde i en kendelse af 22. maj 1985 afgørende vægt på en skriftveksling, der havde fundet sted mellem det franske og det danske skatteministerium om beskatningsretten til avance ved fast ejendom. Begge ministerier havde udtalt, at den dagældende DBO ikke omfattede avancer ved salg af fast ejendom, hvorfor beskatningen skulle ske efter de interne regler i det land, hvor ejendommen var beliggende. Skriftvekslingen var offentliggjort i ligningsvejledningen.	
Gensidige aftaler		
<u>SKM2011.40.SKA</u> T	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Nederlandene om investorer i visse investeringsforeninger (closed funds for mutual account - fonds voor gemene rekening - lukkede FGR'er).	
<u>SKM2007.312.SK</u> AT	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Schweiz om at både schweiziske og danske investeringsforeninger mv. under visse forudsætninger kan tilbagesøge udbytte- og renteskat i den anden stat på deres medlemmers vegne.	
<u>SKM2006.1.SKAT</u>	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Tyskland om visse tyske tvungne pensionsordninger for selvstændige læger, apotekere, advokater, arkitekter med flere, der skal anses for sociale pensioner omfattet af artikel 18, stk. 2 i den dansk-tyske DBO.	
<u>SKM2001.535.TS</u> S	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Sverige om fortolkning af forskellige begreber i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst (gamle grænsegængerregler).	
TfS 1998, 307 DEP	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Tyskland om, at bopælslandet skal give exemptionslempelse på sociale ydelser efter artikel 18, stk. 2, selv om disse ydelser ikke beskattes i kildelandet.	
TfS 1997, 62 TSS	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Sverige om fortolkningen af overgangsregler for grænsegængere efter de regler, der var gældende indtil 1. januar 1997.	
TfS 1996, 898 TSS	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Tyskland om fordeling efter den tidligere DBO af beskatningsretten til sygedagpenge udbetalt til en servitrice, der arbejdede om bord på et skib, der sejlede mellem Danmark og Tyskland.	
TfS 1996, 270 DEP	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Sverige, om at deltagere i interessentskaber, konsortier m.v., der ikke anses for selvstændige skattesubjekter, er omfattet af protokolbestemmelsen om Øresundsforbindelsen i den nordiske DBO.	
TfS 1994, 655 TSS	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Storbritannien om beskatningsretten til løn efter artikel 15, stk. 2 - den reelle arbejdsgiver .	
TfS 1994, 536 TSS	Der kunne ikke opnås gensidig aftale med den kompetente myndighed i Storbritannien om beskatning af betalinger, der blev kvalificeret som renter i Danmark og udbytte i Storbritannien .	

TfS 1994, 535 TSS	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Canada om beskatningsretten til bonus udbetalt efter fraflytning til Canada efter den tidligere DBO .	
TfS 1994, 313 DEP	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Grønland om, at kursusgodtgørelse udbetalt efter lov om arbejdsmarkedsuddannelser skulle anses for omfattet af artikel 20 om anden indkomst.	

C.F.8.2.2.25.2 Skatteyderens anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure

Indhold

Dette afsnit handler om de krav, der stilles til en anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure, når anmodningen indgives af en skatteyder, der mener, at skattemyndighederne i det ene eller begge lande beskatter eller påtænker at beskatte en indkomst på en måde, der strider mod DBO'en.

Afsnittet indeholder:

- Grundlaget for skatteyderens anmodning
- Indgivelse af anmodning
- Tidsfrist for indgivelse af anmodning
- Formkrav
- Gebyr
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Grundlaget for skatteyderens anmodning

En skatteyder kan anmode den kompetente myndighed i en af de kontraherende stater om at indlede gensidige forhandlinger med den kompetente myndighed i det andet land. Skatteyderen skal godtgøre, at der er truffet foranstaltninger af skattemyndighederne i det ene eller begge lande, som vil resultere i en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med DBO'ens bestemmelser. Hvis der ikke foreligger skatteansættelser vedrørende den pågældende indkomst, skal skatteyderen sandsynliggøre, at der er en begrundet risiko for, at han vil blive udsat for dobbeltbeskatning.

Et bindende svar kan være tilstrækkeligt grundlag for at indlede den gensidige aftaleprocedure, hvis det må formodes at medføre dobbeltbeskatning.

Den gensidige aftaleprocedure kan også anvendes, selv om der ikke foreligger dobbeltbeskatning i strid med overenskomsten, når blot den omstridte beskatning er i direkte strid med DBO'en. Det kan fx være tilfældet, når det ene land beskatter en indkomst, som efter DBO'en kun kan beskattes i det andet land. Det gælder også, selv om det andet land ikke kan udnytte beskatningsretten efter nationale regler. Se punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25.

I en sag rettede den kompetente myndighed i Danmark henvendelse til den kompetente myndighed på Færøerne, fordi skatteyderen mente, at beskatningen på Færøerne var udtryk for diskrimination. Se TfS 1994, 539 TSS.

Bemærk

Skatteyderen kan indgive anmodningen, selv om skattemyndighederne ikke har fremsendt meddelelse om den skatteansættelse eller opkrævning af den skat, som han anser for at være i strid med DBO'ens bestemmelser. Se punkt 14 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25.

Indgivelse af anmodningen

Anmodningen skal som hovedregel indgives til den kompetente myndighed i en af de kontraherende stater. Det gælder også, uanset om den beskatning, der gøres indsigelse mod, er

blevet pålagt i den ene eller i den anden stat, og uden hensyn til, om den har givet anledning til dobbeltbeskatning eller ej. Se punkt 17 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25. Visse DBO'er kræver dog, at anmodningen indgives til den kompetente myndighed i den stat, hvor man er hjemmehørende.

Skatteforvaltningen er bemyndiget til at træffe afgørelser efter DBO'er som den kompetente myndighed. Den kompetente myndigheds afgørelser om resultatet af gennemførte forhandlinger mellem to eller flere stater, kan ikke påklages til anden administrativ myndighed. Se BEK nr. 1029 af 24/10/2005. Den kompetente myndigheds afgørelser om afslag på at behandle en anmodning om indledning af den gensidig aftaleprocedure kan indbringes for domstolene senest 3 måneder efter, at afgørelsen er truffet. Se [SFL § 48](#), stk. 3.

Anmodninger om indledning af den gensidige aftaleprocedure skal for både fysiske og juridiske personer indgives til:

- Sager, der vedrører modeloverenskomstens artikel 7 og artikel 9:

Skattestyrelsen Store Selskaber - Kompetent Myndighed, Hannemanns Allé 25, 2300 København S

eller pr. mail til store-selskaber-sikker-post@sktst.dk

- Øvrige sager:

Skattestyrelsen Jura - Kompetent Myndighed, Hannemanns Allé 25, 2300 København S

eller pr. mail til HovedpostkasseJura@SKTST.dk

Bemærk

Sagen behøver ikke at have været igennem de nationale klageinstanser, før der indgives anmodning om indledning af gensidig aftale. Se pkt. 31 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 25.

Bemærk

Hvis anmodningen vedrører en beskatning, der menes at være diskriminerende efter artikel 24, stk. 1, kan anmodningen indgives til den kompetente myndighed i det land, hvor skatteyderen er statsborger. Se punkt 18 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25.

Tidsfrist for indgivelse af anmodning

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure skal indgives inden 3 år fra den første meddelelse om den foranstaltning, som giver anledning til en beskatning, som anses for at være i strid med DBO'en. Skatten skal efter danske regler være pålignet, som fx ved kendelsestidspunktet, før fristen begynder at løbe. Se punkt 21 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25.

Bemærk

Der kan i de enkelte DBO'er være aftalt andre tidsfrister for indgivelse af anmodning. Hvis der ikke er anført nogen tidsfrist, anvendes som udgangspunkt fristen i modeloverenskomstens artikel 25, stk. 1.

Se også

- [C.F.8.2.2.25.3](#) om ekstraordinær genoptagelse efter [SFL § 27](#), stk. 1, nr. 4
- [C.F.9.2](#) om de danske DBO'er og internationale aftaler.

Bemærk

Tidsfristen for indgivelse af anmodning udskydes ikke, fordi skatteansættelsen eventuelt påklages i det administrative klagesystem eller indbringes for domstolene.

Formkrav

Der er ikke i modeloverenskomstens artikel 25 opstillet særlige formkrav til en anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure modeloverenskomstens i artikel 25. Efter danske regler gælder heller ikke særlige formkrav.

Efter de almindelige regler for fremsættelse af indsigelse over en skatteansættelse gælder dog, at anmodningen skal være konkretiseret på en sådan måde, at den kompetente myndighed kan tage stilling til, om anmodningen kan efterkommes.

Efter OECD's retningslinjer - "[BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents](#)" skal en anmodning som minimum bl.a. indeholde:

- Skatteyderens navn, adresse og CPR-nr. eller CVR-nr./SE-nr.
- Oplysning om skattemyndigheden i det andet land, som har foretaget eller forventes at foretage en skatteansættelse i strid med DBO'en (hvis det er relevant)
- Angivelse af de indkomstår, anmodningen omfatter
- Beskrivelse af sagens faktiske omstændigheder, herunder beløbsmæssig opgørelse af den omhandlede indkomst
- Angivelse af den eller de artikler i DBO'en, som skatteyderen mener ikke bliver anvendt korrekt
- Skatteyderens opfattelse af, hvordan DBO'en bør fortolkes
- Oplysning om eventuel henvendelse til andre kompetente myndigheder vedrørende samme spørgsmål
- Oplysning om eventuel påklage af de omhandlede skatteansættelser
- Eventuel samtykkeerklæring om at Skattestyrelsen kan henvende sig til en repræsentant. Se [SKM2020.250.SKTST](#) og [A.A.7.4.2](#)
- Oplysning om hvorvidt anmodningen er sendt til andre myndigheder
- Et tilsagn om, at den skattepligtige vil svare så komplet og hurtigt som muligt på alle rimelige og relevante anmodninger fra en kompetent myndighed og har dokumentation til rådighed for de kompetente myndigheder

Desuden særligt i transfer pricing sager:

- Skatteyderidentifikationsnummer på andre involverede skatteydere
- Beskrivelse af de kontrollerede transaktioner og af, hvordan de interne afregningspriser er fastsat.

Gebyr

Der skal ikke betales gebyr ved indgivelse af en anmodning om indledning af gensidig aftaleprocedure.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Kommentar
Byretsdomme		

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Kommentar
<u>SKM2021.119.B</u> <u>R</u>	Et selskab fremsatte anmodning om, at de danske skattemyndigheder indledte gensidig aftaleprocedure med skattemyndighederne i Y1-land for at undgå dobbeltbeskatning. Artikel 24 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land indeholdt - i modsætning til artikel 25 i OECDs modeloverenskomst - ikke en indbringelsesfrist og en fristaftbryderregel. Retten fandt, at en retstilstand, hvor der helt bortses fra nationale tidsfrister, herunder såvel de skatteretlige som de almindelige forældelsesfrister, og hvor indsigelser dermed i princippet kunne fremsættes i det uendelige, måtte forudsætte en meget klar hjemmel. En sådan hjemmel forelå ikke. Ved fremsættelsen af anmodningen om gensidig aftaleprocedure var de nationale frister udløbet, hvorfor Skattestyrelsen med rette havde afvist anmodningen om gensidig aftaleprocedure.	
Gensidige aftaler mv.		
<u>SKM2006.1.SKA</u> <u>T</u>	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Tyskland om visse tyske tvungne pensionsordninger for selvstændige læger, apotekere, advokater, arkitekter med flere, der skal anses for sociale pensioner omfattet af artikel 18, stk. 2 i den dansk-tyske DBO.	
TfS 1998, 307 DEP	Gensidig aftale med den kompetente myndighed i Tyskland om, at bopælslandet skal give exemptionslempelse på sociale ydelser efter artikel 18, stk. 2, selv om disse ydelser ikke beskattes i kildelandet.	
TfS 1994, 539 TSS	En person, der i en periode var fuldt skattepligtig til Færøerne, fik ikke fradrag på Færøerne for et uerholdeligt løntilgodehavende. Den kompetente myndighed i Danmark rettede henvendelse til den kompetente myndighed på Færøerne, fordi skatteyderen mente, at beskatningen på Færøerne var udtryk for diskrimination .	

C.F.8.2.2.25.3 Den kompetente myndigheds opgaver

Indhold

Dette afsnit handler om de opgaver og funktioner, som varetages af den kompetente myndighed, hvor skatteyderen har indgivet en anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure. Se modeloverenskomstens artikel 25, stk. 2.

Afsnittet indeholder:

- Godkendelse af skatteyderens anmodning
- Afslutning af sagen uden indledning af den gensidige aftaleprocedure
- Igangsætning af den gensidige aftaleprocedure
- Henstand med betaling af skat og renter
- Henvendelse til og forhandling med den kompetente myndighed i det andet land
- Skatteyderens godkendelse af aftalen
- Bestemmelse om voldgift
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Godkendelse af skatteyderens anmodning

Når den kompetente myndighed modtager en anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure, vurderer den, om sagen opfylder kravene til denne form for sagsbehandling. Det undersøges bl.a. om

- skatteyderen er omfattet af en DBO
- tidsfristen i den pågældende DBO er overholdt
- indsigelsen forekommer at være berettiget.

Verserende klagesag eller retssag

Hvis der verserer en klagesag eller retssag om det omtvistede spørgsmål, kan den kompetente myndighed ikke på den baggrund afvise anmodningen og igangsættelsen af den gensidige aftaleprocedure. De kompetente myndigheder kan eventuelt udsætte sagens behandling, til der foreligger en retsafgørelse. Se punkt 42 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25.

Afgørelse fra klageinstans eller domstol

Det fremgår af [ministersvar](#) til Skatteudvalget 2018-19 L 160 endeligt svar på spørgsmål 4 - at kompetente myndigheder vil kunne fravige en administrativ afgørelse (dvs. fra skatteankenævn eller Landsskatteretten) i en MAP, selvom dette for så vidt angår Landsskatterettens kendelser må antages at forekomme yderst sjældent. Danske skattemyndigheder kan derimod ikke fravige en dom.

Den kompetente myndighed er forpligtet til at igangsætte den gensidige aftaleprocedure over for den kompetente myndighed i det andet land, selv om sagen er endeligt pådømt ved domstolene. Se punkt 35 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25.

Afslutning af sagen uden igangsætning af den gensidige aftaleprocedure

Hvis skatteyderens anmodning kun vedrører beskatningen i dennes bopælsland, kan den kompetente myndighed undlade at igangsætte den gensidige aftaleprocedure, hvis den finder, at anmodningen er berettiget.

Den kompetente myndighed skal herefter så hurtigt som muligt foranledige, at de pågældende skatteansættelser bliver ændret i overensstemmelse med skatteyderens påstand. Se punkt 32 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25.

Ekstraordinær genoptagelse efter [SFL § 27](#), stk. 1, nr. 4

Uden at anvende den gensidige aftaleprocedure kan en skatteyder søge genoptagelse af skatteansættelsen efter SFL § 27, stk. 1, nr. 4. Denne regel sikrer, at en skatteyder kan få ændret skatteansættelsen efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, hvis ændringen er en direkte følge af, at en udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for den danske beskatning. Det er en betingelse for genoptagelse, at Skatteforvaltningen har anerkendt den udenlandske skattemyndigheds afgørelse, og at 6-måneders-reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2, er overholdt.

Bestemmelsen kan også anvendes, hvis Skatteforvaltningen konstaterer, at en udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der medfører dobbelt ikke-beskatning. Skatteforvaltningen kan så foretage ansættelse efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, forudsat beskatning har intern hjemmel i Danmark.

Se også

Se også afsnit [A.A.8.2.2.2.2.4](#) om ændringer som følge af udenlandske myndigheders afgørelser.

Igangsætning af den gensidige aftaleprocedure

Hvis den kompetente myndighed finder, at skatteyderens indsigelse helt eller delvis skyldes beskatningen i det andet land, skal den gensidige aftaleprocedure sættes i gang over for den kompetente myndighed i det andet land. Se punkt 33 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25.

OECD-modeloverenskomstens artikel 26 finder anvendelse på udveksling af oplysninger mellem de kompetente myndigheder. Skatteyderen anses for part i sagen efter forvaltningslovens regler om aktindsigt. Se udtalelse fra Folketingets Ombudsmand i FOB 1992, 238 og TfS 1993, 503.

Se også

Se også afsnit [A.A.6.1.4](#) om særlig tavshedspligt i international ret på skatteområdet.

Henstand med betaling af skat og renter

OECD-modeloverenskomsten omtaler ikke henstand med betaling af skat og renter.

Efter [SFL § 51](#) kan skatteyderen anmode om henstand med betaling af skat og renter, hvis anmodningen omhandler indsigelse mod betaling af danske skatter. Henstandsansmodningen anses for en anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen hos Skatteforvaltningen, og henstanden kan gives fra det tidspunkt, hvor Skatteforvaltningen godkender anmodningen om indledning af den gensidige aftaleprocedure.

Se også

Se også afsnit [A.A.12.1](#) om henstand i forbindelse med klager.

Forhandling med den kompetente myndighed i det andet land

Når den kompetente myndighed i en af de kontraherende stater har accepteret skatteyderens anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure, retter myndigheden henvendelse til den kompetente myndighed i det andet land for at finde en løsning på skatteyderens sag.

Sædvanligvis indledes forhandlingerne med en skriftlig redegørelse for den kompetente myndigheds opfattelse af sagen, hvorefter den kompetente myndighed i det andet land giver udtryk for sine synspunkter. I visse sager mødes de kompetente myndigheder for at søge at nå til en aftale på den måde.

Myndighederne kan kontakte hinanden direkte uden at anvende diplomatiske kanaler. Se modeloverenskomstens artikel 25, stk. 4.

De kompetente myndigheder er forpligtet til at forhandle med hinanden og til at bestræbe sig på i videst muligt omfang at nå en aftale, men de er ikke forpligtet til at nå et resultat. Se pkt. 37 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 25. I praksis når myndighederne i de fleste tilfælde frem til en løsning, som er acceptabel for alle parter.

Skatteyderens godkendelse af aftalen

Hvis de kompetente myndigheder når til enighed om sagens løsning, udveksler de underskrevne eksemplarer af aftalen. Skatteyderen gøres bekendt med aftalen og bekræfter skriftligt, at han er indforstået med sagens resultat. Samtidig erklærer skatteyderen, at han afstår fra at udnytte andre klagemuligheder eller sagsanlæg vedrørende samme emne og indkomstår. Se pkt. 45 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 25.

I en sag blev der indgået retsforlig, efter at de kompetente myndigheder i Danmark og Østrig havde indgået en gensidig aftale om, at Østrig havde beskatningsretten til lønindkomst vedrørende arbejde udført i Danmark. Se TfS 2000, 815 ØLD.

Hvis skatteyderen ikke kan godkende aftalen, falder den bort. Skatteyderen kan herefter kun påberåbe sig nationale regler - begrænset af gældende frister - til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Bestemmelse om voldgift

OECD's modeloverenskomst har siden 2008 indeholdt en bestemmelse om voldgift i de tilfælde, hvor de kompetente myndigheder ikke kan nå til enighed. Se artikel 25, stk. 5.

Voldgiftsproceduren anvendes ikke i de DBO'er, som Danmark har indgået. Bestemmelsen er dog indsat i nogle af de senest indgåede DBO'er med Schweiz, Israel og Japan. Bestemmelsen får dog først virkning på det tidspunkt, hvor en tilsvarende bestemmelse i en DBO mellem Danmark og et tredjeland får virkning.

Danmark har efter artikel 18 tilvalgt voldgiftsbestemmelserne i den multilaterale konvention del IV. Voldgiftsbestemmelserne vil herefter gælde for Danmarks notificerede dobbeltbeskatningsoverenskomster (omfattede skatteaftaler), når den anden part træffer tilsvarende valg. Der henvises til afsnit ► [C.F.8.3.1.18](#). ◀

Danmark har taget forbehold på følgende områder:

- Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse på omfattede skatteaftaler indgået mellem Danmark og andre EU-medlemslande, idet voldgiftsbestemmelser i EU-voldgiftsdirektivet allerede finder anvendelse. Der henvises til afsnit [C.F.8.4](#)

- Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse i sager, hvor en part har pålagt en fysisk eller juridisk person sanktioner for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed.

Bemærk

I sager om dobbeltbeskatning som følge af transfer pricing mellem koncernforbundne parter i to eller flere EU-lande, kan den gensidige aftaleprocedure følge reglerne i EF-voldgiftskonventionen. Efter konventionen er de skattepligtige som udgangspunkt garanteret en løsning på dobbeltbeskatningen efter voldgift i et rådgivende udvalg. Se afsnit [C.D.11.15.2.2.2](#)

Se også

Afsnit [C.D.11.3](#) om OECD's retningslinjer for transfer pricing.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
TfS 2000, 815 ØLD	Sagsøgeren indgik retsforlig med Skatteministeriet om tilbagebetaling af dansk skat af lønindkomst, efter at de kompetente myndigheder i Danmark og Østrig havde indgået gensidig aftale om, at Østrig have beskatningsretten til indkomsten.	Retsforlig Kommentarer i SU 2000, 24
Landsskatteretten		
SKM2023.83.LSR	Sagen angik, om et selskab var berettiget til aktindsigt i korrespondance mellem Skattestyrelsen og den kompetente myndighed i UK, HMRC. Landsskatteretten fandt, at fortrolighed om udvekslede oplysninger, også i forhold til selskabet i sagen, fulgte af en folkeretlig forpligtelse, og at denne folkeretlige forpligtelse udgjorde fortolkningsgrundlaget, når det efter forvaltningslovens § 15 a, stk. 1, skulle vurderes, om der kunne meddeles afslag på aktindsigt i de dokumenter, der blev udvekslet mellem Skattestyrelsen og HMRC, uanset om det var Skattestyrelsen, der var afsender af de pågældende dokumenter, og uanset om de indeholdt oplysninger, der hidrørte fra HMRC eller alene fra Skattestyrelsen. Udover, at HMRC havde en generel, berettiget forventning om fortrolighed ved udveksling af oplysninger i forbindelse med dobbeltbeskatningsaftaler, så havde HMRC også konkret udtrykt sin forventning om, at oplysninger, uanset om de stammede fra den anmodende eller den anmodede stat, og uanset	

	om der fx alene var tale om et brev, hvori der blev anmodet om oplysninger, ikke blev udleveret til parten ("Taxpayer"). Landsskatteretten fandt, at denne forventning måtte anses for berettiget. På den baggrund måtte det derfor endvidere lægges til grund, at der bestod en risiko for, at Storbritannien ville reagere negativt, hvis der blev meddelt aktindsigt i materiale, der ifølge denne folkeretlige forpligtelse var omfattet af fortrolighed, også over for parten. Landsskatteretten havde ikke bemærkninger til, at Skattestyrelsen ikke havde meddelt meroffentlighed efter forvaltningslovens § 10. Landsskatteretten stadfæstede derfor Skattestyrelsens afgørelse.	
<u>SKM2021.253.LSR</u>	Retten til aktindsigt i korrespondance mellem Danmark og Luxembourg vedrørende en Mutual Agreement Procedure anses for at være begrænset iht. forvaltningslovens § 15 a, stk. 1, og artikel 26, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten på grund af en folkeretlig forpligtelse om begrænsning af aktindsigt.	
Skatteankestyrelsen		
<u>SKM2021.254.SAN</u> <u>ST</u>	Retten til aktindsigt i korrespondance mellem Danmark og Storbritannien vedrørende en Mutual Agreement Procedure anses for at være begrænset iht. forvaltningslovens § 15 a, stk. 1, og artikel 25, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten på grund af en folkeretlig forpligtelse om begrænsning af aktindsigt.	

C.F.8.2.2.26 Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 26 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører udveksling af oplysninger.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om artikel 26 ([C.F.8.2.2.26.1](#))
- OECD's modelaftale ([C.F.8.2.2.26.2](#)).

C.F.8.2.2.26.1 Generelt om artikel 26

Indhold

Afsnittet indeholder:

- Strukturen i modeloverenskomstens artikel 26 ([C.F.8.2.2.26.1.1](#))
- Den danske kompetente myndighed for udveksling af oplysninger ([C.F.8.2.2.26.1.2](#))
- Typer af bistand i artikel 26 ([C.F.8.2.2.26.1.3](#))
- Aftaler mellem kompetente myndigheder ([C.F.8.2.2.26.1.4](#))
- Tavshedspligt ([C.F.8.2.2.26.1.5](#))
- Tilfælde, hvor oplysningerne ikke skal afgives ([C.F.8.2.2.26.1.6](#))
- Oplysninger, som et land ikke selv har brug for ([C.F.8.2.2.26.1.7](#))
- Oplysninger, som man ikke må nægte at afgive ([C.F.8.2.2.26.1.8](#)).

C.F.8.2.2.26.1.1 Strukturen i modeloverenskomstens artikel 26

Indhold

Dette afsnit handler om strukturen i modeloverenskomstens artikel 26.

Afsnittet indeholder:

- Oversigt over modeloverenskomstens artikel 26
- Hvilke oplysninger kan man få?
- Modeloverenskomstens betingelser for, at oplysninger kan udveksles
- Hvem skal forudse, om en oplysning kan være relevant?
- Hvorfor udveksles der ikke oplysninger, der ikke kan forudses at være relevante?

Oversigt over modeloverenskomstens artikel 26

Modeloverenskomstens artikel 26 er delt op i fem stykker:

- Stykke 1 handler om de formål, man kan få oplysninger til, herunder hvilke skatter og hvem det drejer sig om. Stykket angiver også nogle generelle betingelser.
- Stykke 2 handler om tavshedspligt. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.5](#).
- Stykke 3 angiver nogle tilfælde, hvor det anmodede land ikke skal give oplysninger. De er nærmere omtalt under afsnit [C.F.8.2.2.26.1.6](#).
- Stykke 4 indeholder nogle forpligtelser for det land, der skal afgive oplysninger.
- Stykke 5 indeholder nogle undtagelser til stykke 3. Dette stykke betyder bl.a., at bankhemmelighed i et land ikke kan tjene som begrundelse for, at landet ikke vil give bankoplysninger. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.7](#).

Hvilke oplysninger kan man få?

Der står ikke noget i modeloverenskomsten om, hvilke oplysninger man kan få. Det vil sige, at i princippet kan man få oplysninger om alt muligt, blot oplysningerne er relevante for beskatning. Nogle få eksempler herpå:

- Løn fra en arbejdsgiver i et andet land.
- Renter af bankindeståender i et andet land.
- Udbytte af aktier i et selskab i et andet land.
- Oplysninger om, hvem der ejer et foretagende, der er hjemmehørende i et andet land.
- Regnskabsoplysninger fra et foretagende i et andet land.
- Oplysninger, der dokumenterer interne afregningspriser mellem to foretagender, der er indbyrdes forbundne ("transfer pricing-dokumentation". Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#)).
- Bekræftelse på, at en person er fuldt skattepligtig til et land.

Se også

- [C.F.8.2.2.3.1.4](#) (artikel 3) om begrebet foretagende
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende.

Modeloverenskomstens betingelser for, at oplysninger kan udveksles

De oplysninger, der udveksles, skal være oplysninger, der forudses at være relevante for

- enten

den praktiske anvendelse af den pågældende DBO, som artiklen står i. Se modeloverenskomstens artikel 26, stk. 1, 1. pkt. Fx oplysninger om skattepligt, der skal anvendes til at afgøre, hvor en person er hjemmehørende i DBO'ens forstand. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om begrebet hjemmehørende,

- eller

administration eller håndhævelse af skattelovgivningen i et af de lande, der har indgået DBO'en. Se modeloverenskomstens artikel 26, stk. 1, 1. pkt. Dette indbefatter skatter, som opkræves af politiske underafdelinger af staten eller af lokale myndigheder: Se afsnit [C.F.8.2.2.1.4](#) om disse. Alle skatter, der udskrives i landene, er omfattet af udvekslingen, og ikke kun de skatter, der er omfattet af DBO'en ifølge den liste, der findes i DBO'ens artikel 2. Se modeloverenskomstens artikel 26, stk. 1, sidste pkt., hvor der står, at udvekslingen af oplysninger ikke er begrænset af artikel 2.

Den beskatning, som oplysningerne skal bruges til, må ikke være i strid med DBO'en. Se modeloverenskomstens artikel 26, stk. 1, 1. pkt., sidste led. Der er ingen danske eksempler på, at denne betingelse har haft nogen praktisk betydning.

Oplysningerne kan både angå personer, der er hjemmehørende i et af de lande, der har indgået DBO'en, og personer, der ikke er hjemmehørende i nogen af DBO-landene. Se modeloverenskomstens artikel 26, stk. 1, sidste pkt., hvor der står, at udvekslingen af oplysninger ikke er begrænset af artikel 1.

Bemærk

Modeloverenskomsten er ikke fulgt i alle Danmarks DBO'er. Almindeligt forekommende begrænsninger i stykke 1 er:

- At oplysningsudvekslingen kun gælder for de skatter, der er omfattet af DBO'en efter dens artikel 2.
- At udvekslingen kun gælder for personer, der er hjemmehørende i et af de lande, der har indgået DBO'en. I så fald kan man ikke få oplysninger om personer, der er hjemmehørende i tredjelande.
- At der kun kan udveksles oplysninger, der skal bruges ved den praktiske anvendelse af selve DBO'en. Med denne begrænsning kan oplysningsudveksling ikke bruges til særlig meget, men dog fx til at belyse skattepligtsforhold. Begrænsningen er sjælden i Danmarks DBO'er.

Hvem skal forudse, om en oplysning kan være relevant?

Det er den skattemyndighed, der

- overvejer at anmode om oplysninger fra udlandet eller
- overvejer at sende oplysninger til udlandet, som der ikke er bedt om,

der skal afgøre, om oplysningerne kan være relevante for beskatningen.

Det betyder,

- at man som medarbejder i skatteforvaltningen skal svare på forespørgsler fra udlandet, selv om man ikke selv kan se, hvordan oplysningen kan være relevant for beskatningen i det andet land, men
- at man ikke skal svare, hvis det fremgår af forespørgslen, at oplysningen ikke skal bruges til beskatning (herunder inddrivelse af skattekrav), men til et andet formål. Fx efterforskning af socialt bedrageri eller pålæg af forsørgerforpligtelser. Den slags forespørgsler forekommer, men de frasorteres som regel allerede i den danske kompetente myndighed.

Bemærk

I mange tilfælde ved man ikke, om en oplysning er relevant, før den er modtaget der, hvor den skal bruges. Derfor står der "kan forudses at være relevante" i mange aftalegrundlag, og ikke blot "er relevante".

I nogle DBO'er af ældre dato står der ikke, at oplysningerne skal kunne "forudses at være relevante", men at de skal være "nødvendige". De to udtryk betyder det samme. Se pkt. 5.4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.

Se også

- [C.F.8.2.2.1](#) (artikel 1) om hvem der er omfattet af en DBO
- [C.F.8.2.2.2](#) (artikel 2) om hvilke skatter der er omfattet af en DBO
- [C.F.8.2.2.4](#) (artikel 4) om begrebet hjemmehørende
- [C.F.8.2.2.26.1.3](#) om, hvad der ligger i betingelsen om, at oplysningerne skal forudses at være relevante.

Hvorfor udveksles der ikke oplysninger, der ikke forudses at være relevante?

Kriteriet om, at oplysninger skal (forudsiges at) være relevante, handler om, at det efter den internationalt anerkendte standard ikke er tilladt for skattemyndighederne at "fiske" oplysninger hos hinanden, dvs. blot undersøge, om der skulle findes noget interessant, uden at det har med en konkret sag at gøre. Se pkt. 5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.

Pkt. 8 og 8.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26 indeholder eksempler på situationer, hvor der henholdsvis skal og ikke skal afgives de oplysninger, som det andet land har anmodet om.

Bemærk

Ved automatisk udveksling af oplysninger er vurderingen af mulig relevans generisk og ikke knyttet til enkeltsager. Her kræves altså ikke en konkret udvælgelse og vurdering af relevansen i forhold til hver enkelt oplysning. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.3](#) om typer af bistand.

C.F.8.2.2.26.1.2 Den danske kompetente myndighed for udveksling af oplysninger

Indhold

Dette afsnit handler om den danske kompetente myndighed for udveksling af oplysninger.

Afsnittet indeholder:

- Al kontakt til udlandet foregår gennem den kompetente myndighed
- Hvad betyder "den kompetente myndighed"?
- Danmarks kompetente myndighed.

Al kontakt til udlandet foregår gennem den kompetente myndighed

Al udveksling af oplysninger mellem skatteforvaltningen og skattemyndigheder i udlandet foregår gennem den kompetente myndighed.

Det betyder,

- at skatteforvaltningens medarbejdere ikke selv må henvende sig til skattemyndigheder i udlandet, hvis de har brug for oplysninger derfra, og
- at skatteforvaltningens medarbejdere ikke selv må besvare forespørgsler fra udenlandske skattemyndigheder, hvis de vedrører enkeltpersoners forhold. I tvivlstilfælde kontaktes den kompetente myndighed.

Bemærk

Dette gælder også for udveksling af oplysninger med Færøerne og Grønland, som har deres egne kompetente myndigheder.

Hvad betyder "den kompetente myndighed"?

Udtrykket "den kompetente myndighed" er en fast brugt betegnelse for den funktion, der sender til og modtager oplysninger fra udenlandske skattemyndigheder. På engelsk hedder udtrykket "Competent Authority". Alle lande og skattemæssigt selvstændige områder, der deltager i udveksling af oplysninger, har mindst én kompetent myndighed. Det er defineret i DBO'erne, hvem den kompetente myndighed er. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra f, og afsnit [C.F.8.2.2.3.1.2.](#)

Se også

Se også afsnit [C.F.8.1.2](#) om, hvilke enheder i skatteforvaltningen, der er kompetent myndighed.

Danmarks kompetente myndighed

I Danmark er den kompetente myndighed for udveksling af oplysninger og andre former for administrativ bistand efter modeloverenskomstens artikel 26

Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg.

Dog er den kompetente myndighed for automatisk udveksling af oplysninger henlagt til Skattestyrelsen, Person PU International dataudveksling - Kompetent Myndighed, Toldbodgade 3, 8900 Randers.

Bemærk

Udveksling af oplysninger i forbindelse med inddrivelse af skattekrav sker med hjemmel i DBO'ens bestemmelse om udveksling af oplysninger. Se modeloverenskomstens artikel 26. Gældsstyrelsen fungerer som kompetent myndighed i disse sager.

Se også

- [C.F.8.2.2.27](#) (artikel 27) om inddrivelsesbistand
- [G.A.3.6.3](#) om inddrivelse af udenlandske krav i Danmark.

C.F.8.2.2.26.1.3 Typer af bistand i artikel 26

Indhold

Dette afsnit handler om typer af bistand i modeloverenskomstens artikel 26.

Afsnittet indeholder:

- Typer af bistand
- Udveksling af oplysninger efter anmodning
- Automatisk udveksling af oplysninger
- Spontan udveksling af oplysninger
- Samtidige undersøgelser - også kaldet simultane revisioner
- Tilstedeværelse af embedsmænd
- Fælles kontroller
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Typer af bistand

Modeloverenskomstens artikel 26 fastslår, at landene skal give hinanden oplysninger. Men der står ikke noget om, hvordan det skal foregå. Igennem årtiers praktisk samarbejde mellem lande er der udviklet seks forskellige former for samarbejde, som nu er omtalt i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26. Det er:

- Udveksling af oplysninger efter anmodning. Se pkt. 9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.
- Automatisk udveksling af oplysninger. Se pkt. 9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.
- Spontan udveksling af oplysninger. Se pkt. 9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.
- Samtidige undersøgelser (også kaldet simultane revisioner). Se pkt. 9.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.
- Tilstedeværelse af embedsmænd på den anden parts område. Se pkt. 9.1. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.
- Sektoropdelt udveksling af oplysninger. Se pkt. 9.1. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.
- Fælles kontroller.

Listen er ikke udtømmende. Modeloverenskomstens artikel 26 udelukker ikke, at lande kan aftale at samarbejde på andre måder. Se pkt. 9.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26. Ved Rådets direktiv (EU) 2021/514/EU af 22. marts 2022 (DAC7) indføres med virkning fra den 1. januar 2024 en syvende form for samarbejde, fælles kontroller, som supplerer de seks ovenstående. Direktivet er implementeret i dansk ret ved [lov nr. 902 af 21. juni 2022](#). Fælles kontroller er omtalt nedenfor.

Bemærk

Det er kun den første form for samarbejde - udvekslingen af oplysninger efter anmodning fra den anden part - som er obligatorisk for parter i en DBO. Danmark deltager også i spontan og automatisk udveksling af oplysninger, samtidige undersøgelser og tilstedeværelse af embedsmænd samt i fælles kontroller som omhandlet i bistandsdirektivet. Sektoropdelt udveksling af oplysninger er derimod ikke en fast indarbejdet samarbejdsform i Danmark.

Udveksling af oplysninger efter anmodning

Den ene part i en DBO kan anmode den anden parts skattemyndigheder om oplysninger, der skal bruges i konkrete sager. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.1](#) om, hvad der kan anmodes om. Skattemyndighederne i det land, der modtager anmodningen, ligger i nogle tilfælde selv inde med de pågældende oplysninger. I andre tilfælde findes oplysningerne ikke umiddelbart. I så fald skal det anmodede land søge at skaffe oplysningerne. Skattemyndighederne skal bruge de samme metoder, som man ville have brugt, hvis det var landet selv, der skulle bruge oplysningerne til brug for sin egen beskatning. Se afsnit [A.C.2.1.2.1.1](#) om [SKL § 1, stk. 3](#).

Det sker, at der bliver anmodet om oplysninger, som ikke findes og ikke kan fremskaffes, eller som ikke må videregives. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.6](#) om oplysninger der ikke må videregives.

Eksempel: Danmark som den anmodede part

Udenlandske kompetente myndigheder sender deres anmodninger om oplysninger fra Danmark til den danske kompetente myndighed, som er

Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg.

- Kompetent Myndighed undersøger allerførst, om det formelle grundlag er i orden, herunder, om der er bedt om oplysninger, som kan forudses at være relevante for beskatning i det land, der anmoder om oplysningerne. Kompetent Myndighed laver ikke en juridisk vurdering af relevansen, men stoler i almindelighed på den vurdering, som det andet land har anlagt. Hvis det er åbenbart, at relevansen mangler, fx fordi der er bedt om oplysninger om en person, der ikke er omtalt i sagen, kontakter Kompetent Myndighed den kompetente myndighed, der har anmodet om oplysningerne, og søger eventuelle misforståelser rettet. Se Berliozdommen C-682/15.
- Dernæst undersøger Kompetent Myndighed, om der er bedt om oplysninger, som skatteforvaltningen kan og må videregive. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.6](#) om oplysninger, der ikke må videregives.
- Hvis oplysningerne findes i skatteforvaltningens systemer, trækker Kompetent Myndighed dem selv fra systemerne og sender dem til den kompetente myndighed, der har spurgt.
- Hvis der er spurgt efter oplysninger fra pengeinstitutter (banker o.lign.), som ikke umiddelbart kan trækkes fra systemerne, skriver Kompetent Myndighed selv til det pågældende danske pengeinstitut og beder om oplysningerne.
- I alle andre tilfælde sender Kompetent Myndighed anmodningen videre til den enhed i skatteforvaltningen, som den pågældende person eller virksomhed hører under. Kompetent Myndighed har kontaktpersoner i alle relevante enheder.
- Den enhed i skatteforvaltningen, som den pågældende person eller virksomhed hører under, sørger for at indsamle de oplysninger, der er anmodet om. I nogle tilfælde ligger enheden i forvejen inde med oplysningerne, fx som led i en igangværende revisionssag. I andre tilfælde må skatteforvaltningen kontakte den pågældende person eller virksomhed eller andre, som forventes at ligge inde med de oplysninger, der er anmodet om, fx en arbejdsgiver eller en forretningspartner. De relevante danske kontrolregler, der findes i skattekontrolloven, momsloven m.fl., kan og skal anvendes, se bl.a. afsnit [A.C.2.1.2.1.1](#) om [SKL § 1, stk. 3](#). Det skal foregå på samme måde, som hvis skatteforvaltningen selv havde haft brug for oplysningerne til egne formål.
- Når oplysningerne er indsamlet, sendes de til

Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg.

- Kompetent Myndighed tjekker, om oplysningerne svarer til, hvad der er anmodet om. Derefter videresendes oplysningerne til den kompetente myndighed, der har anmodet om dem.

Bemærk

Den person, som oplysningerne vedrører, har ikke krav på at blive underrettet. Hverken om, at et andet land har anmodet om oplysningerne, eller om, hvilke oplysninger der er indsamlet og afgivet. Hvis skatteforvaltningen er nødt til at skaffe oplysningerne fra den pågældende selv, er der selvsagt en kontakt, men den pågældende skal ikke underrettes om, hvilket land der har anmodet om oplysningerne, og til hvilket formål.

Bemærk

Den enhed i skatteforvaltningen, som indsamler oplysningerne, må ikke selv sende oplysningerne til den udenlandske myndighed, der har anmodet om dem. Al kontakt skal foregå via de to kompetente myndigheder i henholdsvis Danmark og det andet land. Det gælder også, hvis den udenlandske myndighed har taget direkte kontakt til den pågældende enhed i skatteforvaltningen.

Automatisk udveksling af oplysninger

Mange lande har indrettet deres skattesystemer sådan, at skattemyndighederne automatisk modtager en stor mængde oplysninger om deres skattepligtige fra tredjeparter som fx arbejdsgivere

og pengeinstitutter, offentlige registre, aktieselskaber, der udbetaler udbytte, osv. De indberettede oplysninger bruges til kontrolformål. I flere og flere lande bruges de indberettede oplysninger også til at danne fortrykte selvangivelser, årsopgørelser el.lign.

Blandt de indberettede oplysninger vil der være oplysninger, som vedrører personer med tilknytning til udlandet. Historisk består automatisk udveksling af oplysninger i, at den ene part i en DBO udskiller og sender oplysninger, som vedrører det andet land, automatisk til det andet land. Kriteriet er, at det er oplysninger, som afsenderlandet kan forudse kan være relevante for beskatning i det andet land.

I de senere år går den internationale udvikling hastigt i retning mod, at landene i højere og højere grad forpligter sig til at udveksle skatterevante oplysninger indbyrdes, og at der indsamles oplysninger specielt til dette formål.

Oplysningerne sendes elektronisk. Danmark anvender særligt sikrede mailsystemer. Danmark sender normalt oplysninger én eller to gange årligt til omkring 70 lande og områder.

Se også

- Afsnit [C.F.8.1.2.3.3](#) om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti
- Afsnit [C.F.8.1.2.3.4](#) om automatisk udveksling af land-for-land-rapporter
- Afsnit [A.B.1.2.9](#) om indberetning og automatisk udveksling af oplysninger om grænseoverskridende ordninger
- Afsnit [A.B.1.2.8.6](#) om indberetning og automatisk udveksling af oplysninger om aktiviteter på digitale platforme
- Afsnit [C.F.8.2.2.26.1.4](#) om aftaler, hvor Danmark har forpligtet sig til at udveksle oplysninger automatisk.

Automatisk udveksling af oplysninger sker via den kompetente myndighed, som i Danmark er

Skattestyrelsen, Person, PU International dataudveksling - Kompetent Myndighed Udland 13, Toldbodgade 3, 8900 Randers.

Spontan udveksling af oplysninger

Når to parter har indgået en DBO, har parterne mulighed for at sende oplysninger til hinanden, uden at der er anmodet om det. Tilsvarende gælder, når begge parter har tilsluttet sig OECD's og Europarådets bistandskonvention. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#) om denne. Kriteriet er, at det skal være oplysninger, som afsenderlandet kan forudse kan være relevante for beskatning i det andet land. Se afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om, hvad en oplysning kan være.

Danmark har i forskellige sammenhænge indgået aftaler med nogle partnere om spontant at sende bestemte typer af oplysninger til partneren i bestemte situationer. Denne form for udveksling af oplysninger kaldes ofte for obligatorisk spontan udveksling af oplysninger. Se et eksempel herpå i afsnit [A.A.3.14](#) om spontan udveksling af bindende svar og lignende.

Bemærk

En enhed i skatteforvaltningen, som har oplysninger, som den mener kan være relevante for skattemyndighederne i et andet land, må ikke selv sende oplysningerne til udlandet. Heller ikke selv om man kender den myndighed eller enhed i det andet land, der kan bruge oplysningerne. Al kontakt skal foregå via de to kompetente myndigheder i henholdsvis Danmark og det andet land. Medarbejdere i skatteforvaltningen skal kontakte Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg.

Hvis en enhed i skatteforvaltningen får oplysninger direkte fra udlandet, må oplysningerne ikke bruges uden videre. I forhold til de skattepligtige kan oplysningerne kun bruges, hvis de er

udvekslet gennem den korrekte kommunikationskanal, dvs. via de kompetente myndigheder i henholdsvis afsenderlandet og Danmark.

Hvis oplysningerne er passeret uden om de kompetente myndigheder, er fejlen dog ikke uoprettelig.

Det er altså tilladt at bruge oplysningerne, hvis man sikrer sig, at de også - efterfølgende - bliver udvekslet gennem de kompetente myndigheder. I tvivlstilfælde kontaktes

Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg.

Samtidige undersøgelser - også kaldet simultane revisioner

En simultan revision vil sige, at skattemyndighederne i to eller eventuelt flere lande samtidig - hver på sit område - undersøger relevante skatteforhold. Det kan være den samme person, der får undersøgt sine forhold i mere end ét land. Det kan også være forskellige personer, der undersøges, hvor der er en sammenhæng mellem dem, som gør det relevant at undersøge dem samtidig. Når skattemyndighederne i de to - eller flere - lande har gennemført deres undersøgelser, sammenligner de resultaterne.

Bemærk

Simultane revisioner kan planlægges som en såkaldt Multilateral Kontrol (MLC).

Simultane revisioner gennemføres altid i nært samarbejde med den kompetente myndighed i Danmark (Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg).

Den kompetente myndigheds rolle er at sikre, at de oplysninger, som andre enheder i skatteforvaltningen indhenter, og udenlandske oplysninger, som de skal bruge, bliver udvekslet på den rigtige måde.

Tilstedeværelse af embedsmænd

DBO'erne giver mulighed for, at skattemyndighederne i det ene land kan anmode skattemyndighederne i det andet land om oplysninger - såkaldt udveksling af oplysninger efter anmodning som omtalt ovenfor. I sjældne tilfælde kan det dog være mere hensigtsmæssigt, at den pågældende skattemyndighed selv sender medarbejdere til det andet land for selv at undersøge sagen.

Tilstedeværelse af embedsmænd kræver altid tæt kontakt til den kompetente myndighed. Uanset om det handler om, at medarbejdere fra skatteforvaltningen ønsker at undersøge noget i udlandet, eller om embedsmænd fra et andet lands skattemyndigheder ønsker at undersøge noget i Danmark. Den kompetente myndigheds rolle er

- at etablere de formelle rammer for kontakten mellem kollegerne i Danmark og det andet land
- at vejlede de danske kolleger om, hvordan de skal forholde sig
- at sørge for, at de oplysninger, der fremskaffes, bliver udvekslet formelt korrekt gennem de korrekte kanaler.

Bemærk

Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg, kan vejlede om, hvilke lande skatteforvaltningens medarbejdere har mulighed for at besøge. Danmark har samarbejdsaftaler med en række lande om, hvordan besøgene skal foregå. Det land, der besøges, bestemmer grundlæggende selv rammer og vilkår. Skatteforvaltningens medarbejdere er forpligtet til at følge de anvisninger, de får om, hvordan skatteforvaltningens medarbejdere skal forholde sig, når udenlandske embedsmænd besøger Danmark. Der findes faste retningslinjer, som er fastsat af

hensyn til retssikkerheden for de skattepligtige og personer, som berøres af besøget. Retningslinjerne bestemmer fx,

- at en undersøgelse, som fx et kontrolbesøg, skal gennemføres af skatteforvaltningen. De udenlandske embedsmænd må ikke gennemføre besøget alene,
- at de udenlandske embedsmænd kun må være til stede ved den relevante del af undersøgelsen,
- at de udenlandske embedsmænd ikke må blande sig i selve gennemførelsen af undersøgelsen,
- at de udenlandske embedsmænd ikke må stille spørgsmål til personer, men kan anmode skatteforvaltningens embedsmænd om at stille spørgsmålene,
- at skatteforvaltningens embedsmænd ikke må lade personer være alene med de udenlandske embedsmænd under gennemførelsen af et kontrolbesøg, medmindre dette udtrykkelig er aftalt både med den pågældende og med det andet lands kompetente myndighed, og
- at skatteforvaltningen skal sikre sig kopi af eller fortegnelse over alle dokumenter, der udleveres til repræsentanterne fra det andet land. Det samme gælder for notater, referater mv., der udarbejdes i forbindelse med undersøgelsen. Hvis
- materialet skal anvendes til brug for en skattesag i det andet land, skal materialet officielt gennem de kompetente myndigheder. Det andet land kan ikke anvende materialet, før denne udveksling er sket.

Se også

Se også afsnit [A.C.2.1.3.3.1.2](#) om retsbeskyttelsen for udenlandske embedsmænd, der befinder sig i Danmark.

Fælles kontroller

Der har gennem årene udviklet sig en praksis for, at landenes kompetente myndigheder kan gennemføre fælles kontroller ved at kombinere de to samarbejdsformer simultane revisioner og tilstedeværelse af embedsmænd. Ved Rådets direktiv 2021/514/EU af 22. marts 2021 (DAC7) er der pr. 1. januar 2024 inden for EU indført en ny eksplicit hjemmel for såkaldte "Fælles kontroller".

EU-medlemsstaterne har udarbejdet en vejledning for gennemførelsen af fælles kontroller. Vejledningen kan tilgås på Kompetent Myndigheds sharepoint-side, men er af hensyn til samarbejdet med de øvrige medlemsstater ikke offentligt tilgængelig.

Reglerne, der er gennemført i dansk ret ved [lov nr. 902 af 21. juni 2022](#), indebærer på visse punkter en styrkelse af de skattepligtiges retssikkerhedsmæssige stilling sammenlignet med de hidtil gennemførte multilaterale kontroller. Således skal resultatet af en fælles revision samles i en fælles endelig rapport, der skal angive, hvad de deltagende lande er blevet enige om, og om muligt præcisere, hvilke forhold der måtte herske uenighed om. De forhold, der er enighed om, er alle deltagende lande forpligtede til at lægge til grund efterfølgende. Den skattepligtige har krav på at blive underrettet om resultatet og få tilsendt den endelige rapporten inden 60 dage efter, at den er færdiggjort. Hvis en endelig rapport omhandler flere end én skattepligtig, skal der eventuelt foretages ekstrahering af oplysninger, som ikke er relevante for den pågældende skattepligtige.

Fælles revisioner gennemføres af repræsentanter for de kompetente myndigheder i to eller flere medlemslande i fællesskab. Det indebærer bl.a., at de deltagende embedsmænd har mulighed for at deltage mere aktivt i administrative undersøgelser på et andet lands territorium eller elektronisk, end det hidtil har været tilfældet efter reglerne om tilstedeværelse af embedsmænd. Udenlandske deltagende embedsmænd kan således interviewe enkeltpersoner og gennemgå sagsakter. Se herved det nye stk. 2 i [SKL § 67](#) som indsat ved lov nr. 902 af 21. juni 2022.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

EU-domme

C-
682/15

Berlioz-dommen: Et selskab var af den kompetente myndighed i selskabets hjemland, Luxembourg, blevet anmodet om at udlevere oplysninger om sine deltageres navne, adresser og deltagerandele. Disse oplysninger var efterspurgt af den kompetente myndighed i Frankrig, til brug for en skattemæssig undersøgelse af et der hjemmehørende datterselskab af det luxembourgske selskab. Selskabet havde nægtet at udlevere de efterspurgte oplysninger under henvisning til, at det ikke var godtgjort, at oplysningerne var forudseeligt relevante for undersøgelsen af det franske datterselskab. Selskabet var derfor blevet pålagt en bøde. Selskabet havde appelleret afgørelsen om bøden til en domstol i Luxembourg. Denne domstol havde forelagt Domstolen en række præjudicielle spørgsmål. Domstolen har ved dommen taget stilling til,

- At afgørelsen om bøden kan appelleres,
- At det adspurgte land kan kontrollere, om betingelsen om forudseelig relevans er opfyldt, men at dette ikke indebærer en fuld juridisk kontrol. Det adspurgte land kan i almindelighed lægge det anmodende lands vurdering af relevansen til grund. Dog bør det adspurgte lands kontrol indebære en kontrol af, om anmodningen er behæftet med åbenbare fejl.
- At den instans, som skal tage stilling til appellen, skal kunne se det anmodende lands anmodning om oplysninger
- At den tredjepart, som er anmodet om oplysningerne, skal have de oplysninger, som er nødvendige for at kunne afgive oplysningerne, herunder oplysninger om identiteten af den, som forespørgslen omhandler, og det skattemæssige formål med forespørgslen. Tredjeparten har derimod ikke ret til at se selve anmodningen.

C.F.8.2.2.26.1.4 Aftaler mellem kompetente myndigheder

Indhold

Dette afsnit handler om aftaler mellem kompetente myndigheder.

Afsnittet indeholder:

- Om supplerende aftaler
- Betegnelser for supplerende aftaler
- Emner, der ofte er behandlet i de supplerende aftaler.

Om supplerende aftaler

Nogle DBO'er er suppleret af en aftale mellem de kompetente myndigheder i de to lande, der uddyber artiklen om udveksling af oplysninger. Det samme gælder nogle af skatteinformationsudvekslingsaftalerne (TIEA'er).

Bemærk

Danmark kan anvende en DBO eller en TIEA uden supplerende aftaler. Danmark indgår derfor kun supplerende aftaler, når det andet land ønsker det.

Betegnelser for supplerende aftaler

En supplerende aftale kan hedde

- aftalememorandum (engelsk: Memorandum of Understanding - forkortet MoU) eller
- aftale mellem kompetente myndigheder (engelsk: Competent Authorities' Agreement - forkortet CAA)
- aftale mellem regeringer (engelsk: Inter-Governmental Agreement - forkortet IGA).

Benævnelsen er ligegyldig. Aftalerne forpligter ikke landene til at bistå hinanden ud over det, der i forvejen er muligt efter DBO'en eller TIEA'en. Men de uddyber, hvordan DBO'en eller TIEA'en skal anvendes i praksis.

Se også

- afsnit [C.F.8.1.2.3.3](#) om den multilaterale CAA om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti
- afsnit [C.F.8.1.2.3.4](#) om den multilaterale CAA om udveksling af land for land-rapporter
- afsnit [C.F.9.2.20.5.3](#) om FATCA-aftalen med USA.

Emner, der ofte er behandlet i de supplerende aftaler

En supplerende aftale indeholder typisk

- de forskellige typer af bistand, se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.3](#):
 - automatisk udveksling af oplysninger: hvilke typer af oplysninger skal udveksles, hvornår, og på hvilket medium
 - spontan udveksling af oplysninger: hvornår det bør ske
 - simultane revisioner: definition, fremgangsmåde
 - tilstedeværelse af embedsmænd: fremgangsmåde, evt. nærmere beskrevet i et særligt bilag
- bistand til inddrivelse af skattekrav, hvis DBO'en indeholder en artikel om inddrivelsesbistand, eller der findes et andet retsgrundlag for inddrivelsesbistand. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) (artikel 27) om inddrivelsesbistand
- omkostninger: hvilken af parterne der skal betale for omkostninger, der er forbundet med at fremskaffe og videregive oplysninger, som det ene land har anmodet det andet land om
- konsultationer - det vil sige udtrykkelig hjemmel til, at landenes kompetente myndigheder må kommunikere direkte med hinanden for at aftale, hvordan sagerne skal ekspederes.

C.F.8.2.2.26.1.5 Tavshedspligt

Modeloverenskomstens artikel 26, stk. 2, indeholder regler om tavshedspligt og om, hvornår oplysninger, som er modtaget fra et andet land, må videregives. Se pkt. 11-13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.

Oplysninger, som er modtaget fra et andet land, er underlagt samme tavshedspligt som den, der gælder for oplysninger, som skatteforvaltningen selv har fået fra kilder i Danmark. De må kun videregives til myndigheder, der beskæftiger sig med

- ligning

- opkrævning
- tvangsfuldbyrdelse
- retsforfølgning
- afgørelse af klager

med hensyn til de skatter, der er omfattet af DBO'en. Det betyder, at oplysningerne må videregives til et skatteankenævn, Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen, når en klagesag er under behandling. Domstolene må også få oplysningerne.

Desuden må myndigheder, der beskæftiger sig med tilsyn med ovenstående, også få oplysningerne. I Danmark er det Rigsrevisionen.

Endelig må oplysningerne bruges til andre formål og videregives til andre danske myndigheder, hvis oplysningerne kan bruges til dette formål i begge lande, og den kompetente myndighed i det land, oplysningerne stammer fra, giver udtrykkelig tilladelse til det.

Bemærk

Tavshedspligtsbestemmelsen er ikke udformet ens i alle DBO'er.

- Nogle DBO'er har ikke tilføjelsen om tilsynsmyndigheder med.
- Kun de nyeste DBO'er har bestemmelsen om brug og videregivelse til andre formål med. Denne bestemmelse blev først en obligatorisk del af modeloverenskomsten i 2012.

Landsskatteretten anså retten til aktindsigt i korrespondance mellem Danmark og Luxembourg for at være begrænset iht. FVL § 15 a, stk. 1, og DBO'en artikel 26, stk. 2, på grund af en folkeretlig forpligtelse om begrænsning af aktindsigt. Se [SKM2021.253.LSR.](#)

Se også

- [A.A.6.1.4.2](#) om særlig tavshedspligt i international ret
- [C.F.8.2.2.2](#) (artikel 2) om skatter omfattet af DBO'en
- [C.F.8.2.2.26.1.2](#) om den danske kompetente myndighed.

C.F.8.2.2.26.1.6 Tilfælde hvor oplysningerne ikke skal afgives

Indhold

Dette afsnit handler om tilfælde, hvor oplysningerne ikke skal afgives.

Afsnittet indeholder:

- Overblik over modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3
- Gensidighed
- Underretningsprocedurer
- Erhvervsmæssige hemmeligheder mv.
- ► Advokaters tavshedspligt ◀
- Ordre public.

Overblik over modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3

Modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3, handler om udveksling af oplysninger efter anmodning. Bestemmelsen giver det land, der er anmodet om oplysninger, tilladelse til at nægte at give oplysningerne i nogle særlige tilfælde. Det er

- tilfælde, hvor det ville kræve, at landet udførte forvaltningsakter, der strider imod dette lands eller det andet lands lovgivning og forvaltningspraksis
- tilfælde, hvor oplysningerne ikke kan skaffes efter dette lands eller det andet lands lovgivning eller normale forvaltningspraksis
- tilfælde, hvor oplysningerne ville røbe en erhvervsmæssig, forretningsmæssig, industriel, kommerciel eller faglig hemmelighed eller fremstillingsmetode
- tilfælde, hvor det ville stride imod princippet om ordre public (på dansk "almene hensyn") at give oplysningerne.

Gensidighed

Generelt bør man afholde sig fra at anmode et andet land om at fremskaffe oplysninger, som skatteforvaltningen ikke ville have været i stand til at fremskaffe, hvis oplysningerne havde befundet sig i Danmark. Modeloverenskomsten tillader ikke, at man udnytter, at et andet land eventuelt har mere vidtgående kontrolregler, end Danmark har.

Det gælder også den anden vej. Når et andet land anmoder skatteforvaltningen om oplysninger, skal det i princippet kontrolleres, om landet selv ville have været i stand til at tilvejebringe oplysningerne, hvis de havde befundet sig der.

I praksis har landene begrænsede muligheder for at undersøge hinandens interne kontrolregler mv., og man går normalt ud fra, at et land, der anmoder om oplysninger, selv kunne have fremskaffet dem, hvis de havde befundet sig der. I nogle tilfælde benyttes en fremgangsmåde, hvor det land, der anmoder om oplysninger, afgiver en erklæring om, at man ville have kunnet tilvejebringe oplysningerne, hvis de havde befundet sig i det pågældende land. Fra dansk side afgives erklæringen af den kompetente myndighed, samtidig med at anmodningen sendes.

Er der problemer med gensidigheden i en anmodning, som er modtaget fra udlandet, frasorterer den danske kompetente myndighed (Skattestyrelsen, Særlig Kontrol, CEBIS 2 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg) anmodningen, så den ikke går videre.

Underretningsprocedurer

Nogle lande har regler om, at skatteyderen eller den person, der har afgivet oplysninger om skatteyderen, skal underrettes, inden landet videregiver oplysningerne til et andet land. Sådanne underretningsprocedurer behøver ikke at stride imod modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3, men der skal være mulighed for undtagelser, fx hvis sagen er meget hastende, eller underretningen ville betyde, at efterforskningen ville blive ødelagt. Se pkt. 14.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.

Når skatteforvaltningen anmoder om oplysninger fra et andet land, må man derfor som udgangspunkt respektere det, hvis der findes en underretningsprocedure i det pågældende land. Proceduren må imidlertid ikke blokere for effektiv udveksling af oplysninger. Hvis forespørgslen er meget hastende, eller efterforskningen ville være i fare, hvis personer blev underrettet, kan skatteforvaltningen altså udtrykkeligt anmode om, at der ikke sker underretning.

Den kompetente myndighed, (Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent myndighed, Lyseng Alle 1, 8270 Højbjerg), kan rådgive om underretningsprocedurer i andre lande og mulighederne for at fravige dem.

Bemærk

Danmark har ikke underretningsprocedurer. Hvis skatteforvaltningen får en anmodning om oplysninger, som må indhentes fra den undersøgte person selv eller fra andre, får de pågældende

naturligvis at vide, at skatteforvaltningen skal bruge disse oplysninger. Men de har ikke krav på at blive oplyst om, hvad skatteforvaltningen skal bruge oplysningerne til. Er man i tvivl om, hvad der kan siges til den pågældende, kan den kompetente myndighed rådgive.

Erhvervsmæssige hemmeligheder mv.

Et land er ikke forpligtet til at videregive oplysninger om forhold, som ville røbe nogen erhvervsmæssig, forretningsmæssig, industriel, kommerciel eller faglig hemmelighed eller fremstillingsmetode. Se modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3, litra c, og pkt. 19-19.4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.

Afgrænsningen falder i betydeligt omfang sammen med afgrænsningen af de oplysninger, som ikke må videregives til uvedkommende efter dansk generel forvaltningslovgivning. Man bør dog i hvert enkelt tilfælde overveje, om der er en særlig grund til, at oplysningerne også bør hemmeligholdes over for den udenlandske skattemyndighed. Det er der sjældent. Det land, der har anmodet om oplysningerne, har nemlig forpligtet sig til at holde oplysningerne hemmelige på samme måde som andre skatteoplysninger. Se modeloverenskomstens artikel 26, stk. 2.

► Advokaters tavshedspligt

De fleste lande, også Danmark, har regler om, at en advokat ikke kan forpligtes til at røbe fortrolig kommunikation med sin klient. I nogle DBO'er, TIEA'er og aftaler mellem kompetente myndigheder er der udtrykkelige bestemmelser om dette, på engelsk "legal privilege" og på dansk somme tider "juridisk professionsprivilegium". Det fremgår af EU-dommen [C-432/23](#), at fortroligheden godt kan gennembrydes i skattesager, dog med begrænsninger. Fortroligheden gælder endvidere kun for advokatens virke som sådan. En advokat kan godt udføre andre opgaver for sin klient. Han kan fx være bestyrelsesformand i et aktieselskab, have fuldmagt til at indgå almindelige forretningsaftaler på vegne af klienten eller, inden for rammerne af et angelsaksisk retssystem, som anerkender trusts, være trustee i en sådan. Sådan opgavevaretagelse er en advokat ikke fritaget for at oplyse om. ◀

Se også

- [A.A.6.1.3](#) om særlig tavshedspligt i international ret
- ► [A.B.1.2.9.5.4.1](#) om rækkevidden af advokaters tavshedspligt i dansk ret ◀
- [C.F.8.2.2.26.2.2](#) om det juridiske professionsprivilegium i modelaftalens artikel 7, stk. 3.

Ordre public

Et land er ikke forpligtet til at videregive oplysninger, hvis det ville stride imod almene hensyn - den danske oversættelse af det internationale retsbegreb "ordre public". Se modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3, litra c, og pkt. 19.5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.

Ordre public-begrebet kan have betydning, hvis der er anmodet om oplysninger, der har karakter af statshemmeligheder, eller hvis det fremgår af anmodningen, at det anmodende land udsætter den undersøgte person for politisk, racemæssig eller religiøs forfølgelse. Ordre public-begrebet spiller derfor sjældent, hvis nogensinde, en praktisk rolle i forbindelse med udveksling af oplysninger.

► Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Kommentar
EU-domme		
C-432/23	Dommen angår rækkevidden af advokaters tavshedspligt. I en sag om udveksling af oplysninger efter anmodning, i henhold til EU-bistandsdirektivet, havde advokaten fået påbud om at udlevere al kommunikation med en klient. Dommen fastslog, at al juridisk rådgivning, uanset retsområde, er omfattet af beskyttelsen af	

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Kommentar
	kommunikationen mellem advokat og klient. Den præcise rækkevidde skal fastlægges i national ret. En bestemmelse om, at beskyttelsen ikke gælder i skattesager, således at advokaten, efter påbud, skal udlevere al kommunikation med klienten til skattemyndigheder, er dog for vidtgående. Endvidere omfatter beskyttelsen også selve det faktum, at der foreligger et advokat/klient-forhold.	



C.F.8.2.2.26.1.7 Oplysninger, som et land ikke selv har brug for

Et land, der bliver anmodet om oplysninger, skal anvende sine almindelige kontrolregler til at indhente oplysninger, som skattemyndighederne ikke har i forvejen. Landet må ikke nægte at indhente og videregive oplysningerne med den begrundelse, at landet ikke selv skal bruge dem.

Et land kan heller ikke nægte at udlevere oplysninger, fordi landets egne fristregler betyder, at det ikke længere selv kunne have brugt oplysningerne. Hvis oplysningerne rent faktisk ikke længere findes, fx fordi en opbevaringsfrist for regnskabsbilag er udløbet, og den adspurgte virksomhed derfor har destrueret dem, er der på den anden side ingen pligt til at udlevere dem. Men hvis de er i behold, skal de udleveres.

Se modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, og pkt. 19.6-9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 26.

Bemærk

Stk. 4 i modeloverenskomstens artikel 26 er indsat i 2005. En stor del af Danmarks DBO'er indeholder derfor ikke stk. 4. Det har ingen praktisk betydning, når Danmark bliver anmodet om oplysninger. Se afsnit [A.C.2.1.2.1.1](#) om [SKL § 1, stk. 3](#), som giver hjemmel for, at skatteforvaltningen kan anvende de danske kontrolregler til at indhente oplysninger, som skal bruges af et land, der har anmodet om oplysninger.

C.F.8.2.2.26.1.8 Oplysninger, som man ikke må nægte at afgive

Indhold

Dette afsnit handler om oplysninger, som et land ikke må nægte at afgive.

Afsnittet indeholder:

- Baggrund
- Hvilke oplysninger skal udveksles?

Baggrund

Et land, der har fået en anmodning om oplysninger, kan i visse tilfælde afvise anmodningen. Se modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3 og afsnit [C.F.8.2.2.26.1.6](#).

Modeloverenskomstens artikel 26, stk. 5, opregner en række tilfælde, hvor et land ikke kan påberåbe sig modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3, som begrundelse for, at landet ikke vil afgive oplysninger. Stk. 5 er altså en undtagelse til stk. 3.

Baggrunden for undtagelsen er praksis, som visse lande før i tiden har anlagt for at afvise anmodninger om oplysninger begrundet i modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3:

- Visse lande, der har regler om bankhemmelighed, har afvist at besvare anmodninger om bankoplysninger fra andre lande, fordi det ville stride imod bankhemmeligheden.

- Visse lande har afvist at besvare forespørgsler om, hvem der ejer juridiske personer, fordi oplysningerne ikke findes eller kan fremskaffes.
- Visse lande har afvist at besvare forespørgsler om juridiske konstruktioner, hvor en person agerer på vegne af en anden person, fordi oplysningerne ikke findes eller kan fremskaffes. Det er fx. trusts, fonde, stiftelser og tilfælde, hvor en person er forvalter eller formynder for en anden.

Bemærk

Danmark har ikke benyttet disse begrundelse for ikke at besvare anmodninger fra andre landes kompetente myndigheder.

Hvilke oplysninger skal udveksles?

Modeloverenskomstens artikel 26, stk. 5, betyder, at landene skal udveksle oplysninger om:

- Indeståender, rentetilskrivninger, kontobevægelser, overførsler mv., i banker og andre finansielle institutioner,
- Ejerskab (både juridisk og reel ejer) til alle juridiske personer og
- Ejerskab (både juridisk og reel ejer) i tilfælde af, at en person fungerer som repræsentant, forvalter, bemyndiget eller formynder for en anden person (engelsk: "nominee" eller "person acting in an agency or a fiduciary capacity").

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 26, stk. 5, er indsat i modeloverenskomsten i 2005. En stor del af Danmarks DBO'er indeholder derfor ikke denne bestemmelse.

Dette har ingen praktisk betydning for langt de fleste DBO'er. Danmarks regler om bankhemmelighed gennembrydes af skattekontrolloven, og oplysninger om både juridisk og reelt ejerskab til de fleste selskaber og andre juridiske konstruktioner er tilgængelige. Særligt sikrer [SKL § 24](#), at oplysninger om selskaber, der ikke er kapitalselskaber, også er tilgængelige. En person, der er hjemmehørende i Danmark, og som fungerer som trustee i en trust oprettet efter lovgivningen i et land, der anerkender dette oprindelig angelsaksiske retsbegreb, skal også være i besiddelse af oplysninger om trusten.

Derimod har modeloverenskomstens artikel 26, stk. 5, betydning i de tilfælde, hvor det andet land ikke vil afgive visse oplysninger. Det drejer sig især om bankoplysninger, og det drejer sig efter 2009 kun om enkelte lande.

Siden 2009 er en række af Danmarks ældre DBO'er blevet ændret ved protokoller, der ændrer artiklen om udveksling af oplysninger, således at modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4 og 5 nu er medtaget.

Skattestyrelsen, Person Udland 5 - Kompetent Myndighed, Lyseng Allé 1, 8270 Højbjerg, kan vejlede om, fra hvilke lande der fortsat er problemer med at fremskaffe bankoplysninger.

C.F.8.2.2.26.2 OECD's modelaftale for TIEA

Indhold

Afsnittet handler om

- Strukturen i OECD's modelaftale ([C.F.8.2.2.26.2.1](#))
- Modelaftalens indhold (artikelgennemgang) ([C.F.8.2.2.26.2.2](#)).

C.F.8.2.2.26.2.1 Strukturen i OECD's modelaftale

Indhold

Dette afsnit handler om strukturen i OECD's modelaftale.

Afsnittet indeholder:

- Modelaftalens historik
- Kildesøgning: Hvor finder man modelaftalen?
- Modelaftalens indhold
- Modelaftalens struktur.

Modelaftalens historik

Modelaftalens titel er "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters". Modelaftalen er udviklet af OECD i samarbejde med en række finansielle centre i 2002. Se afsnit [C.F.8.2.1](#) om OECD.

Modelaftalen er særligt indrettet på tilfælde, hvor et OECD-land og et finansielt center, som ikke har et fuldt udbygget indkomstskattesystem, ønsker at indgå en aftale om udveksling af oplysninger i skattesager.

Kildesøgning: Hvor finder man modelaftalen?

OECD udgiver modelaftalen på engelsk. Den engelske version kan downloades fra OECD's hjemmeside: [Tax Information Exchange Agreements](#). Materialet består af:

- Introduktion
- Aftaleteksten i en bilateral og en multilateral version
- Kommentarer til de enkelte artikler i modelaftalen.

Bemærk

Skatteministeriet har ikke udgivet nogen dansk oversættelse af modelaftalen. Hverken af selve teksten eller af kommentarerne.

Bemærk

Danmark har siden 2007 indgået over 40 skatteinformationsudvekslingsaftaler (TIEA'er - Tax Information Exchange Agreements). De er alle indgået med baggrund i den bilaterale udgave af modelaftalens tekst. Disse aftaler kan findes på dansk under afsnit [C.F.9.2](#).

Modelaftalens indhold

OECD's modelaftale dækker delvis det samme som modeloverenskomstens artikel 26. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.2.1](#). Af de typer af bistand, som er nævnt i afsnit [C.F.8.2.2.26.2.2](#), er der dog kun to som er omfattet af modelaftalen

- udveksling af oplysninger efter anmodning og
- tilstedeværelse af embedsmænd.

Modelaftalens struktur

OECD's modelaftale (den bilaterale udgave, som bruges af Danmark) består af 15 artikler:

- Artikel 1: Aftalens formål og anvendelsesområde
- Artikel 2: Jurisdiktion

- Artikel 3: Skatter omfattet af aftalen
- Artikel 4: Definitioner
- Artikel 5: Udveksling af oplysninger efter anmodning
- Artikel 6: Skatteundersøgelser i udlandet
- Artikel 7: Mulighed for at afslå en anmodning
- Artikel 8: Tavshedspligt
- Artikel 9: Omkostninger
- Artikel 10: Effektuerende lovgivning
- Artikel 11: Sprog
- Artikel 12: Andre internationale aftaler eller arrangementer
- Artikel 13: Gensidig aftaleprocedure
- Artikel 14: Ikrafttræden
- Artikel 15: Opsigelse.

Artiklernes indhold er gennemgået i afsnit [C.F.8.2.2.26.2.2.](#)

C.F.8.2.2.26.2.2 Modelaftalens indhold (artikelgennemgang)

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af modelaftalens artikler.

Afsnittet indeholder:

- Artikel 1: Aftalens formål og anvendelsesområde
- Artikel 2: Jurisdiktion
- Artikel 3: Skatter omfattet af aftalen
- Artikel 4: Definitioner
- Artikel 5: Udveksling af oplysninger efter anmodning
- Artikel 6: Skatteundersøgelser i udlandet
- Artikel 7: Mulighed for at afslå en anmodning
- Artikel 8: Tavshedspligt
- Artikel 9: Omkostninger
- Artikel 10: Effektuerende lovgivning
- Artikel 11: Sprog
- Artikel 12: Andre internationale aftaler eller arrangementer
- Artikel 13: Gensidig aftaleprocedure
- Artikel 14: Ikrafttræden
- Artikel 15: Opsigelse.

Artikel 1: Aftalens formål og anvendelsesområde

Artikel 1 svarer til artikel 26, stk. 1, i modeloverenskomsten. Artiklen henviser til artikel 8, der handler om tavshedspligt, og omtaler landenes interne regler om rettigheder og beskyttelse for den person, der er under undersøgelse. Det vil bl.a. sige regler om underretningspligt. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.6](#) om indsigelses- og appelmuligheder. Se også pkt. 5 i kommentaren til modelaftalen.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.26.1.1](#) om strukturen i modeloverenskomstens artikel 26
- [C.F.8.2.2.26.1.3](#) om typer af bistand i modeloverenskomstens artikel 26.

Artikel 2: Jurisdiktion

Artikel 2 fastslår, at en part ikke er forpligtet til at fremskaffe oplysninger, som hverken

- er i partens, dvs. myndighedernes, besiddelse
- besiddes af en person, der befinder sig inden for partens område eller
- kontrolleres af en person, som befinder sig inden for partens område.

Bemærk

Aftalen omfatter oplysninger den anmodede part måtte anmode om, som findes hos alle offentlige myndigheder - ikke kun skattemyndighederne. Den anmodede part har ikke nødvendigvis nogen skattemyndighed overhovedet.

Aftalen omfatter derudover oplysninger, som en person på partens område har adgang til - og ikke kun oplysninger, som personen fysisk ligger inde med.

Artikel 3: Skatter omfattet af aftalen.

Artikel 3 i modelaftalen er opbygget på samme måde som artikel 2 i modeloverenskomsten. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#).

Bemærk

Mange af Danmarks skatteinformationsudvekslingsaftaler har en formulering, hvorefter aftalen dækker "skatter af enhver art og beskrivelse, som udskrives i parterne på datoen for denne aftales undertegnelse." Derved svarer anvendelsesområdet til det anvendelsesområde, som modelaftalens artikel 26 har. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.1](#).

Artikel 4: Definitioner

Artikel 4 i modelaftalen er opbygget på samme måde som artikel 3 i modeloverenskomsten. Se afsnit [C.F.8.2.2.3](#).

Bemærk

Den kompetente myndighed under skatteinformationsudvekslingsaftalerne er den samme som den kompetente myndighed for udveksling af oplysninger under DBO'erne. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.2](#).

Artikel 5: Udveksling af oplysninger efter anmodning

Artiklen om udveksling af oplysninger efter anmodning er bygget op således:

- Stk. 1 henviser til artikel 1. Desuden fastslås det, at oplysningerne skal udveksles, uanset om den adfærd, som undersøges, udgør en forbrydelse efter den anmodede parts lovgivning.

- Stk. 2 pålægger den anmodede part at anvende sine kontrolregler til at fremskaffe oplysninger, som ikke er i dens kompetente myndigheds besiddelse i forvejen. Se [SKL § 1, stk. 3](#). Dette gælder, selv om den anmodede part ikke selv har behov for oplysningerne. Bestemmelsen svarer til modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.7](#) om oplysninger som et land ikke selv har brug for.
- Stk. 3 pålægger den anmodede part at videregive oplysninger i en særlig form, der er efterspurgt af den anmodende part, forudsat at dette er muligt efter den anmodede parts lovgivning. Danmark vil næppe som anmodende part have brug for at anvende bestemmelsen.
- Stk. 4 pålægger begge aftalens parter at sikre sig, at deres kompetente myndigheder kan fremskaffe og videregive en række typer af oplysninger, herunder bl.a. oplysninger fra banker og andre finansielle institutioner og ejeroplysninger vedrørende alle typer af juridiske personer. Bestemmelsen svarer til modeloverenskomstens artikel 26, stk. 5, men er lidt mere detaljeret end denne. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.8](#) om oplysninger der skal afgives.
- Stk. 5 indeholder en opregning af oplysninger, som den anmodende parts kompetente myndighed skal afgive samtidig med en anmodning om oplysninger. Den kompetente myndighed kan rådgive om, hvordan man opfylder betingelserne i stk. 5 i en anmodning. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.2](#) om den kompetente myndighed.
- Stk. 6 indeholder standarder for, hvornår en anmodning skal besvares:
 - Inden for 60 dage skal den anmodede kompetente myndighed bekræfte modtagelsen og give besked om eventuelle mangler ved anmodningen.
 - Inden for 90 dage skal anmodningen enten være besvaret, eller også skal den anmodede kompetente myndighed redegøre for, hvorfor det ikke er gjort.

Bemærk

Stk. 1 i modelaftalens artikel 5 handler om et princip, som indskrænker udveksling af oplysninger til kun at angå sager, hvor adfærden udgør en lovovertrædelse både efter den anmodende og den anmodede parts lovgivning - på engelsk princippet om "dual criminality". I praksis er det en meget væsentlig indskrænkning i adgangen til at udveksle oplysninger. Dette princip findes i endnu enkelte DBO'er, men ikke i modeloverenskomstens artikel 26. Stk. 1 i modelaftalens artikel 5 slår fast, at det heller ikke gælder i modelaftalen.

Bemærk

Stk. 5 i modelaftalens artikel 5 er knyttet til betingelsen i artikel 1 og modeloverenskomstens artikel 26, stk. 1, om, at oplysningerne skal kunne "forudses at være relevante". Formålet er at anskueliggøre over for den anmodede part, at der ikke er tale om en "fiskerieekspedition". Det er nemlig forbudt efter den internationalt anerkendte standard. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.1](#).

Af særlig interesse er stk. 5, litra a, i modelaftalens artikel 5, om identiteten af den person, der er under undersøgelse eller efterforskning. Det er ikke et krav, at personens navn er oplyst. Er der fx tale om en bankkonto, er det tilstrækkeligt at oplyse kontonummeret. Se pkt. 58 i kommentaren til modelaftalen.

Artikel 6: Skatteundersøgelser i udlandet

Artikel 6 regulerer tilstedeværelse af udenlandske embedsmænd. Den indeholder to regler:

- Stk. 1 gør det muligt for den ene parts embedsmænd at rejse til den anden parts territorium og dér afhøre personer og undersøge dokumenter. Fx afvikle et besøg på en virksomhed. Den anden parts skatteembedsmænd medvirker ikke; måske har den anden part ingen skatteembedsmænd. Det kræves,
 - at den kompetente myndighed i det land, hvor undersøgelsen skal foregå, tillader det, og
 - at den eller de personer, der skal besøges eller afhøres, giver forudgående samtykke.

- Stk. 2 gør det muligt for den ene parts embedsmænd at rejse til den anden parts territorium og dér være til stede ved en skatteundersøgelse eller dele deraf, som gennemføres af den anden parts skattemyndigheder.
- Stk. 3 giver nærmere regler om afviklingen af en sådan undersøgelse. Reglen i stk. 2-3 svarer til, hvad der praktiseres med hjemmel i DBO'erne. Se afsnit [A.C.2.1.3.3.1.2](#) om retsbeskyttelsen for udenlandske embedsmænd, der befinder sig i Danmark, afsnit [C.F.8.2.2.26.1.3](#) om typer af bistand og afsnit [C.F.8.2.2.26.1.4](#) om aftaler mellem kompetente myndigheder.

Artikel 7: Mulighed for at afslå en anmodning

Artiklen om en anmodet parts muligheder for at afslå en anmodning er bygget således op:

- Stk. 1 fastslår, at den anmodede part må afslå en anmodning om oplysninger, hvis den anmodende part ikke selv ville have været i stand til at indhente oplysningerne, hvis den havde befundet sig hos den. Dette svarer til modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3, litra a og b. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.6](#). Desuden fastslås det, at den kompetente myndighed må afslå en anmodning, der ikke er fremsat i overensstemmelse med aftalen. Det er for så vidt en selvfølge, så det har næppe noget selvstændigt indhold.
- Stk. 2 fastslår, at den anmodede part ikke er forpligtet til at videregive oplysninger, der ville afsløre en erhvervsmæssig, forretningsmæssig, industriel, kommerciel eller faglig hemmelighed eller fremstillingsmetode. Dette svarer til modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3, litra c. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.6](#). Det nævnes udtrykkeligt, at oplysninger af den type, som er beskrevet i artikel 5, stk. 4, ikke er en sådan hemmelighed eller fremstillingsmetode. Med andre ord skal bankoplysninger og lignende og ejeroplysninger til selskaber mv. oplyses. Dette svarer til modeloverenskomstens artikel 26, stk. 5. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.8](#).
- Stk. 3 fastslår, at den anmodede part må afslå at give oplysninger, der omfattes af det juridiske professionsprivilegium, og indeholder en detaljeret beskrivelse af, hvad dét er. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.6](#).
- Stk. 4 fastslår, at den anmodede part må afslå at give oplysninger, hvis dette ville stride imod almene hensyn (ordre public). Dette svarer til modeloverenskomstens artikel 26, stk. 3, litra c. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.6](#).
- Stk. 5 fastslår, at den anmodede part ikke må afslå at give oplysninger med den begrundelse, at det krav, som sagen handler om, bestrides. '
- Stk. 6 fastslår, at den anmodede part kan afslå at give oplysninger, hvis den anmodende part udøver diskrimination. Det skattemæssige ikke-diskrimineringsprincip findes også i modeloverenskomstens artikel 24. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#).

Artikel 8: Tavshedspligt

Artikel 8 i modelaftalen svarer til modeloverenskomstens artikel 26, stk. 2. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.5](#).

Se også

Se også afsnit [A.A.6.1.3](#) om særlig tavshedspligt i international ret.

Artikel 9: Omkostninger

Artikel 9 fastslår, at hvor der opstår spørgsmål om omkostninger, skal der indgås en aftale herom mellem de kompetente myndigheder i de to parter.

Dette kan enten være en aftale fra sag til sag eller en generel aftale, som indgås mellem de kompetente myndigheder med hjemmel i skatteinformationsudvekslingsaftalen. Begge fremgangsmåder er forudsat i pkt. 99 i kommentaren til modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.6](#) om generelle aftaler mellem de kompetente myndigheder.

Bemærk

Enkelte af de danske skatteinformationsudvekslingsaftaler indeholder mere detaljerede bestemmelser om omkostninger.

Artikel 10: Effektuerende lovgivning

Artikel 10 pålægger begge parter at gennemføre den lovgivning, der er nødvendig for at give effekt til aftalen.

Bemærk

Danmark kan effektuere en aftale om udveksling af aftaler uden at gennemføre ændringer i lovgivningen. Se afsnit [C.F.8.1.2.1](#)

Denne artikel findes kun i få af Danmarks skatteinformationsudvekslingsaftaler. Hvor den er medtaget, er det efter udtrykkeligt ønske fra den anden part i aftalen.

Artikel 11: Sprog

Artikel 11 fastslår, at anmodninger om oplysninger og besvarelser heraf skal affattes på engelsk, fransk eller et andet sprog, som parternes kompetente myndigheder er enige om.

Bemærk

En artikel om sprog er kun medtaget i få af Danmarks skatteinformationsudvekslingsaftaler. I disse står der, at anmodninger og besvarelser skal affattes på engelsk. Det har ingen betydning for Skatteforvaltningens behandling af disse sager, om artiklen er med eller ej. Den foregår på engelsk under alle omstændigheder.

Artikel 12: Andre internationale aftaler eller arrangementer

Artikel 12 angår sammenhængen mellem en skatteinformationsudvekslingsaftale og andre internationale aftaler om udveksling af oplysninger i skattesager, som de to parter måtte have indgået. Aftalerne begrænser ikke hinanden.

Bemærk

Denne artikel er ikke med i de danske skatteinformationsudvekslingsaftaler. Det har hidtil ikke været relevant; og skulle situationen opstå, vil det ikke være noget problem. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1](#) om flere samtidige grundlag.

Artikel 13: Gensidig aftaleprocedure

Artikel 13 er bygget op sådan:

- Stk. 1 pålægger parterne at søge at løse eventuelle tvister og tvivlsspørgsmål ved gensidig aftale. Dette svarer til modeloverenskomstens artikel 25, stk. 3. Se afsnit [C.F.8.2.2.25.1](#) om sager der behandles efter gensidig aftale.
- Stk. 2 tillader parternes kompetente myndigheder at indgå aftaler om fremgangsmåden ved brugen af artikel 5 (udveksling af oplysninger efter anmodning) og artikel 6 (tilstedeværelse af embedsmænd). Se afsnit [C.F.8.2.2.26.1.4](#) om aftaler mellem kompetente myndigheder. Stk. 2 tillader også aftaler om sprog.
- Stk. 3 tillader de kompetente myndigheder at kommunikere direkte med hinanden.
- Stk. 4 fastslår, at aftalen kun har virkning for parterne indbyrdes.
- Stk. 5 tillader, at de kompetente myndigheder aftaler andre former for konfliktløsning.

Bemærk

Modelaftalens stk. 2, litra b, om sprogvalg er ikke praktisk relevant for de danske skatteinformationsudvekslingsaftaler, hvor al kommunikation foregår på engelsk, og denne bestemmelse er kun medtaget i få aftaler. De danske skatteinformationsudvekslingsaftaler indeholder ikke modelaftalens stk. 2, litra b, stk. 4 og stk. 5.

Artikel 14: Ikrafttræden

Modelaftalens artikel om ikrafttræden er opbygget sådan:

- Stk. 1 fastslår, at aftalen skal ratificeres eller godkendes efter de procedurer, som de respektive parter benytter sig af, og at det skal ske snarest muligt.
- Stk. 2 fastslår, at aftalen har virkning
 - fra den 1. januar 2004 i skattestraffesager og
 - fra den 1. januar 2006 i alle andre sager.

Bemærk

Ikrafttrædelsesbestemmelsen i de danske skatteinformationsudvekslingsaftaler indeholder ikke datoerne den 1. januar i henholdsvis 2004 og 2006 og er anderledes opbygget. Strukturen er i de fleste aftaler sådan:

- Stk. 1 fastlægger, at parterne skal gennemføre deres interne procedurer og give hinanden skriftlig underretning, når det er sket. Aftalen træder så i kraft enten
 - på den dato, hvor den sidste af de to underretninger er modtaget, eller
 - 30 dage efter den dato, hvor den sidste af de to underretninger er modtaget.
- Stk. 2 fastslår, at aftalen har virkning
 - i skattestraffesager fra ikrafttrædelsesdagen
 - i alle andre sager
 - for skatteperioder, der begynder på eller efter den 1. januar i det år, der følger efter det år, hvor aftalen trådte i kraft, eller
 - i de tilfælde, hvor der ikke er en skatteperiode, på skattekrav, der opstår på eller efter den 1. januar i det år, der følger efter det år, hvor aftalen trådte i kraft.

Eksempel

En skatteinformationsudvekslingsaftale mellem Danmark og land X er trådt i kraft den 1. november 2011. Virkningstidspunkterne er da:

- For skattestraffesager den 1. november 2011. Bemærk, at der også kan spørges efter oplysninger, der vedrører perioder og begivenheder forud for den 1. november 2011.
- For sager om indkomstskat, der ikke er straffesager, fra og med indkomståret 2012.
- For sager om moms, der ikke er straffesager, fra og med den momsperiode, der begynder den 1. januar 2012,
- For sager om registreringsafgift af motorkøretøjer, hvor der ikke er nogen skatteperiode, for afgiftskrav, der opstår den 1. januar 2012 eller senere.

Bemærk

Hvorvidt en sag er en skattestraffesag, afhænger af, om sagen efter sin art vil kunne føre til en strafferetlig sanktion. Efter denne definition angår langt de fleste forespørgsler i praksis

skattestraffesager. Det har ingen betydning, hvor langt sagen er nået i det danske administrative system.

Artikel 15: Opsigelse

Modelaftalens artikel om opsigelse er opbygget sådan:

- Stk. 1 tillader hver af parterne at opsig aftalen ved at give skriftlig meddelelse til den anden part enten gennem diplomatiske kanaler eller direkte til den anden parts kompetente myndighed.
- Stk. 2 fastslår virkningstidspunktet for opsigelsen. Først beregnes en periode på 6 måneder fra modtagelsen af opsigelsen. Opsigelsen har virkning fra den første dag i den første måned, der starter efter udløbet af 6 måneders perioden.
- Stk. 3 fastslår, at uanset opsigelse gælder artikel 8 om tavshedspligt stadig for oplysninger, der er udvekslet under aftalen.

Eksempel

En skatteinformationsudvekslingsaftale er opsagt, og opsigelsen er modtaget den 4. april 2012. Opsigelsen har virkning fra den 1. november 2012 (fordi 6 måneders perioden regnet fra den 4. april 2012 udløb den 4. oktober 2012)

Bemærk

Ingen danske skatteinformationsudvekslingsaftaler er hidtil blevet opsagt.

Bemærk

Opsigelsesbestemmelserne i de danske skatteinformationsudvekslingsaftaler er udformet forskelligt, men indeholder de samme frister som modelaftalen, ligesom tavshedspligtsbestemmelsen altid er medtaget.

C.F.8.2.2.27 Artikel 27: Bistand med opkrævning af skatter

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 27 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører de regler, som landene kan aftale om at yde hinanden bistand med opkrævning af skatter.

Afsnittet indeholder:

- Bestemmelse om bistand.
- Pligt til at yde bistand.
- Definition af et skattekrav.
- Eksigible skattekrav.
- Retsmidler.
- Forældelse.
- Gyldighed af skattekrav.
- Underretning om ændring af krav.
- Begrænsninger i forpligtelser.
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Bestemmelse om bistand

Bistand ydes som udgangspunkt med opkrævning af alle former for skatter medmindre der er aftalt begrænset bistand i den enkelte DBO.

Modeloverenskomstens artikel 27 er indsat ved opdateringen af modeloverenskomsten i 2003.

Flere af de danske DBO'er indeholder bestemmelser om bistand i forbindelse med inddrivelse.

Se også

Se også afsnit [G.A.3.6](#) om international inddrivelse.

Pligt til at yde bistand

De kontraherende stater skal yde hinanden bistand med opkrævning af skattekrav. Denne bistand er ikke begrænset af artikel 1 og 2. De kontraherende staters kompetente myndigheder kan ved gensidig aftale fastsætte de nærmere regler for gennemførelsen af denne artikel. Se modeloverenskomstens artikel 27, stk. 1.

En kontraherende stat er herefter forpligtet til at bistå den anden stat med opkrævning af skatter, som er skyldige til denne anden stat, forudsat at betingelserne i artiklen er opfyldt. Artikel 27, stk. 3 og 4, angiver de to former for bistand, der kan finde sted.

Det at bistanden ikke er begrænset af artiklerne 1 og 2 betyder, at bistand skal ydes selvom personen ikke er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, og at bistand skal ydes vedrørende alle typer af skatter.

Endelig angiver stykket, at de kontraherende staters kompetente myndigheder ved gensidig aftale kan fastsætte detaljerede regler for, hvordan bestemmelserne i artiklen skal administreres.

En gensidig aftale kan indeholde nærmere regler for:

- Dokumentationskrav i forbindelse med anmodning om bistand.
- Omkostninger i forbindelse med opkrævning.
- Tidsgrænser for fremsendelse af skattekrav.
- Vekselkurs, der skal anvendes når skatten er inddrevet.
- Oversendelse af det beløb, der er opkrævet.

Definition af et skattekrav

Udtrykket "skattekrav", som anvendt i denne artikel, betyder et beløb,

- der skyldes for skatter af enhver art og betegnelse
- der er pålignet af de kontraherende stater eller af deres politiske underafdelinger eller lokale myndigheder

hvis beskatningen ikke er i strid med denne overenskomst eller nogen anden aftale, som de kontraherende stater har indgået.

Udtrykket omfatter også

- renter
- administrativt fastsatte gebyrer
- omkostninger, der er forbundet med opkrævningen eller sikringen af kravet,

når sådanne beløb har forbindelse med hovedkravet. Se modeloverenskomstens artikel 27, stk. 2.

Bistanden er dermed ikke begrænset til de skatter, som overenskomsten generelt finder anvendelse på efter modeloverenskomstens artikel 2.

For at sikre, at de kompetente myndigheder frit kan give oplysninger om denne artikel, skal de kontraherende stater forvisse sig om, at alle skatter, omfattet af artiklen, er skatter, som det er tilladt at udveksle oplysninger om efter modeloverenskomstens artikel 26.

Som udgangspunkt er der ikke noget til hinder for at bestemmelsen finder anvendelse på skattekrav opstået før overenskomsten træder i kraft. Der kan dog i den enkelte DBO være anført begrænsninger på dette punkt.

Eksigible skattekrav

Når en kontraherende stats skattekrav er eksigibelt efter lovgivningen i denne stat og skyldes af en person, der på dette tidspunkt efter lovgivningen i denne stat, ikke kan forhindre, at det opkræves, skal dette skattekrav accepteres og inddrives, når den kompetente myndighed i den anden kontraherende stat anmoder om det.

Skattekravet skal opkræves af denne anden stat i overensstemmelse med de bestemmelser, der i dens lovgivning, og som finder anvendelse på tvangsinddrivelse og opkrævning af dens egne skatter, som om skattekravet var denne anden stats eget krav. Se modeloverenskomstens artikel 27, stk. 3.

Et skattekrav er eksigibelt, når

- den stat, der anmoder om bistand efter sin nationale lovgivning er berettiget til at inddrive skattekravet, og
- personen, der skylder beløbet, ikke har juridiske eller administrative muligheder for at hindre inddrivelsen.

Retsmidler

Når en stat kan foretage handlinger til sikring af sit krav efter sin nationale lovgivning, kan den anmode den anden stat om at foretage handlinger til sikring af kravet. Se modeloverenskomstens artikel 27, stk. 4.

For at beskytte en kontraherende stats inddrivelsesrettigheder sætter modeloverenskomstens artikel 27, stk. 4, den i stand til at anmode den anden stat om at træffe foranstaltninger for at sikre kravet, selvom den endnu ikke kan anmode om bistand med opkrævning, fx fordi skattekravet endnu ikke er eksigibelt, eller fordi skyldneren stadig har ret til at hindre opkrævningen.

Eksempel, hvor stk. 4 er anvendt

De foranstaltninger, som stk. 4 finder anvendelse på, er fx beslaglæggelse af eller indefrysning af aktiver før den endelige afgørelse for at sikre, at disse aktiver stadig er til stede, når inddrivelse efterfølgende kan ske. De betingelser, der kræves for at træffe foranstaltninger til sikring af et krav, kan variere fra stat til stat, men i alle tilfælde skal størrelsen af skattekravet være fastsat på forhånd, i hvert fald foreløbigt eller delvist. En anmodning om, at der træffes foranstaltninger for at sikre et bestemt skattekrav, kan ikke fremsættes, medmindre den stat, der anmoder om bistand selv kan træffe sådanne foranstaltninger for at sikre kravet.

Se også

Se også [SKM2007.31.ØLR](#) om indeholdelse i udbetalinger fra dansk pensionskasse i forbindelse med en sag om den dansk-franske DBO.

Forældelse

Uanset bestemmelserne i stk. 3 og 4 skal et skattekrav, der er accepteret af en kontraherende stat efter stk. 3 eller 4, ikke i denne stat, som følge af kravets art, være underlagt tidsfrister eller

indrømmes nogen fortrinsret, der finder anvendelse på skattekrav efter lovgivningen i denne stat. Desuden skal et skattekrav, der er accepteret af en kontraherende stat efter stk. 3 eller 4, ikke i denne stat have nogen fortrinsret, som gælder efter lovgivningen i den anden kontraherende stat. Se modeloverenskomstens artikel 27, stk. 5.

Ordene "som følge af kravets art", der findes i første sætning, betyder, at regler om frister og om fortrinsret, der gælder i den anmodende stat, som stykket finder anvendelse på, kun er dem, der gælder for ikke-betalte skatter. Stykket hindrer således ikke anvendelsen af generelle regler om frister eller om fortrinsrettigheder, der finder anvendelse på alle fordringer (fx regler, der giver fortrinsret til en fordring som følge af, at fordringen er opstået eller er blevet registreret før en anden).

Gyldighed af skattekrav

Stridsspørgsmål om eksistensen, gyldigheden eller størrelsen af en kontraherende stats skattekrav kan ikke indbringes for domstolene eller administrative organer i den anden kontraherende stat. Se modeloverenskomstens artikel 27, stk. 6.

Dette stykke sikrer, at enhver juridisk eller administrativ indvending med hensyn til eksistensen, gyldigheden eller størrelsen af den anmodende stats skattekrav udelukkende skal behandles i denne stat. Ingen juridiske eller administrative skridt, såsom en anmodning om genoptagelse, skal foretages i den anmodende stat med hensyn til sådanne forhold.

Hovedformålet med denne regel er at hindre, at administrative eller juridiske myndigheder i den anmodende stat bliver anmodet om at afgøre, om et beløb eller en del deraf skyldes efter lovgivningen i den anden stat.

Underretning om ændring af krav

I situationer, hvor den anden stat endnu ikke har opkrævet eller sendt skattekravet til den førstnævnte stat, skal den førstnævnte stats kompetente myndighed give underretning til den anden stat, hvis kravet ikke længere er eksigibelt eller hvis der ikke længere kan foretages handlinger til sikring af kravet med henblik på at sikre, at det kan opkræves. Se modeloverenskomstens artikel 27, stk. 7.

Efter modtagelsen af en sådan underretning har den anden stat mulighed for at anmode den førstnævnte stat om enten at sætte anmodningen i bero eller tilbagekalde den. Efter at anmodningen er sat i bero, gælder berostillelsen indtil det tidspunkt, hvor den førstnævnte stat meddeler den anden stat, at de nødvendige betingelser for at fremsætte en anmodning vedrørende det pågældende skattekrav igen er opfyldt, eller meddeler, at den tilbagekalder anmodningen.

Begrænsninger i forpligtelser

Bestemmelserne i modeloverenskomstens artikel 27 må i intet tilfælde fortolkes på en måde så de forpligter en kontraherende stat til

- at udføre administrative handlinger, der er i strid med lovgivningen eller administrativ praksis i denne stat eller den anden kontraherende stat
- at udføre handlinger, der ville stride mod almene interesser (ordre public)
- at yde bistand, hvis den anden kontraherende stat ikke har truffet alle rimelige foranstaltninger, der er mulige i henhold til dens lovgivning eller administrative praksis, til at opkræve eller sikre fordringen
- at yde bistand i tilfælde, hvor den administrative byrde for denne stat klart er uforholdsmæssig stor i forhold til den fordel, der opnås af den anden kontraherende stat.

Se modeloverenskomstens artikel 27, stk. 8.

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 27, stk. 5, bestemmer, at det er tidsfristerne i den stat, der anmoder om bistand, der finder anvendelse på et skattekrav, som behandles i en anden stat. Litra a tilsigter ikke at gå imod dette princip.

Nogle stater kan ønske at tilføje en yderligere begrænsning, der allerede findes i Europarådets og OECD's konvention om administrativ bistand i skattesager, der tillader, at en stat undlader at yde bistand, hvis den finder, at de skatter, der anmodes om bistand om, er pålignet i strid med almindeligt accepterede beskatningsprincipper.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdom		
<u>SKM2007.31.Ø LR</u>	Afgørelsen vedrørte indeholdelse i udbetalinger fra dansk pensionskasse i forbindelse med en sag om den dansk-franske DBO.	

C.F.8.2.2.28 Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

En DBO påvirker ikke de skattemæssige begunstigelser, som medlemmer af diplomatiske repræsentationer, dvs.

- ambassader og
- konsulære embeder

har efter folkerettens almindelige regler eller særlige aftaler. Se modeloverenskomstens artikel 28.

Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

Bemærk

Reglerne om skattemæssige begunstigelser findes i:

- Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser. Se [lov nr. 252 af 18. juni 1968 om diplomatiske forbindelser](#), Udenrigsministeriets [BEK nr. 355 af 18. oktober 1968](#) og Udenrigsministeriets [BEK nr. 107 af 11. november 1968](#).
- Wienerkonventionen om konsulære forbindelser. Se [lov nr. 67 af 8. marts 1972 om konsulære forbindelser](#).
- Aftaler mellem internationale organisationer og deres værtsstater. Se [lov nr. 567 af 30. november 1983](#) om Danmark som værtsstat.

Se også

- [C.F.1.5](#) om skattepligt for personer, som er udsendt af stat og kommuner mv.
- [C.F.1.8.2](#) om skattepligt og skattefritagelse for udenlandske diplomater mv. i Danmark
- [C.F.1.8.3](#) om skattepligt og skattefritagelse vedrørende udenlandske konsulater i Danmark.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
<u>SKM2006.486.HR</u>	Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt den i	

værtsoverenskomsten mellem WHO og Danmark indeholdte skattefritagelsesbestemmelse vedrørende gager og ydelser ydet til "organisationens embedsmænd" tillige omfatter pensionsudbetalinger. Højesteret fandt, at værtsoverenskomstens skattefritagelsesbestemmelse, som er identisk med en tilsvarende bestemmelse i FN-konventionen, efter en sproglig fortolkning - i sammenhæng med reglerne om immunitet - alene hjemler national skattefrihed for personer, der aktuelt er ansat i FN's organisationer. Der var ikke grundlag for at betragte pensionen som en udskudt lønudbetaling, og det var uden betydning, at skatteyderen under sin ansættelse har betalt skat til FN af den del af lønnen, som har udgjort en egenbetaling til pensionen. Ligeledes var det uden betydning for kvalifikationen af udbetalingerne, om FN's pensionsfond ville kunne drive pensionskassevirksomhed i Danmark.

C.F.8.2.2.29 Artikel 29: Entitlement to benefits

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 29 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører retten til overenskomstfordele (entitlements to benefits).

Afsnittet indeholder

- Kort beskrivelse af artiklen
- Hvor kan du læse mere

Artiklen er en ny artikel, der er kommet til med OECD's modeloverenskomst for 2017. Relevante kommentarer til artiklen er ikke indarbejdet i denne opdatering. Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

Kort beskrivelse af artiklen

Artiklen er ny i OECD's modeloverenskomst for 2017 og omhandler retten til at anvende de fordele, som overenskomsten indeholder.

Der er både tale om en såkaldt LOB-bestemmelse ("Limitation of Benefits") i artikel 29, stk. 1 - 8, samt en PPT-bestemmelse ("Principal Purpose Test") i artikel 29, stk. 9.

Formålet med LOB-bestemmelsen er at begrænse anvendelsen af visse af overenskomstens bestemmelser (begunstigelser) til særligt kvalificerede personer/selskaber.

Formålet med PPT-bestemmelsen er at begrænse anvendelsen af overenskomstens fordele i de tilfælde, hvor der foreligger misbrug af overenskomstens øvrige bestemmelser.

Begge bestemmelser er således udtryk for anti-misbrugsregler.

Danmark har allerede inkorporeret artikel 29, stk. 9 i [LL § 3](#), stk. 3. Se afsnit [C.I.4.2](#).

Eksempel

I den DBO, der er indgået mellem Danmark og USA er der i artikel 22 aftalt regler "Limitations of Benefits" om begrænsninger i de fordele, der kan opnås ifølge DBO'en.

Hvor kan du læse mere

Se link til OECD modeloverenskomst 2017 [her](#).

C.F.8.2.2.30 Artikel 30: Territorial udvidelse

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 30 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører udvidelse af territorier i en eksisterende DBO.

Afsnittet indeholder

- Territorial udvidelse
- Fremgangsmåden ved territorial udvidelse.

Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

Territorial udvidelse

Modeloverenskomstens artikel 30 giver mulighed for, at områder kan blive omfattet af en DBO, som ellers ikke omfatter det pågældende område.

Efter stk. 1 i modeloverenskomstens artikel 30 skal det dreje sig om:

- En del af et af aftaleparternes territorium, som udtrykkelig er udelukket fra aftalens anvendelsesområde, sådan som det er fastlagt i DBO'en, eller
- En anden stat eller et andet område, for hvis internationale relationer én af parterne i DBO'en er ansvarlig.

Det pågældende område eller den pågældende stat skal desuden pålægge skatter, som er af tilsvarende karakter som dem, der er omfattet af DBO'en.

Bemærk

De danske DBO'er indeholder en definition af Danmark, som udtrykkelig undtager Færøerne og Grønland fra DBO'ens anvendelsesområde. Se afsnit [C.F.8.2.2.3.1.2](#).

Færøerne og Grønland er omfattet af det sidste led i stk. 1 i modeloverenskomstens artikel 30: Et andet område, for hvis internationale relationer én af parterne - her Danmark - er ansvarlig. Hermed kan Færøerne og/eller Grønland blive omfattet af de danske DBO'er, der indeholder denne artikel. Færøerne/Grønland kan blive omfattet af DBO'erne i deres helhed eller af dele af dem.

Det er ikke alle Danmarks DBO'er, der indeholder denne artikel.

Fremgangsmåden ved territorial udvidelse

Territorial udvidelse kræver en aftale mellem de to lande, der har indgået DBO'en. Aftalen indgås ved diplomatisk noteveksling, og landenes forfatningsmæssige regler skal overholdes. De nærmere vilkår for udvidelsen skal fremgå af notevekslingen.

Det skal bl.a. fremgå:

- Fra hvornår udvidelsen har virkning
- Om der - eventuelt - er særlige vilkår og betingelser. Fx at det kun er en del af DBO'en, der skal gælde på det pågældende territorium
- Om der gælder særlige regler om opsigelse i forhold til det pågældende territorium. Hvis andet ikke fremgår, omfatter en opsigelse af aftalen også det pågældende territorium. Se

modeloverenskomstens artikel 30, stk. 2. Det er ligegyldigt, om det er det land, som territoriet henhører under, der opsiges aftalen, eller om det er det andet land.

Bemærk

Når Færøerne eller Grønland ønsker at blive omfattet af en dansk DBO, foregår det gennem Udenrigsministeriet. Skatteministeriet har ingen kompetencer i forhold til beslutningen, men bidrager rent teknisk med at udarbejde teksten til en protokol til DBO'en. Se afsnit [C.F.9.1](#) om protokoller til DBO'er.

Territorial udvidelse af en DBO til også at omfatte Færøerne og/eller Grønland har ikke betydning for DBO'ens anvendelse i Danmark.

C.F.8.2.2.31 Artikel 31: Ikrafttræden

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 31 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører ratificering og ikrafttrædelsesbestemmelser ved indgåelse af en DBO.

Afsnittet indeholder:

- Modeloverenskomstens artikel 31
- Ikrafttrædelsesbestemmelsen i de danske DBO'er

Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

Modeloverenskomstens artikel 31

Modeloverenskomstens artikel 31 fastslår, at

- Overenskomsten skal ratificeres, og parterne skal udveksle ratifikationsinstrumenter på et nærmere fastsat sted hurtigst muligt. Se modeloverenskomstens artikel 31, stk. 1.
- Overenskomsten træder i kraft ved udvekslingen af ratifikationsdokumenterne. Hvert af landene angiver i overenskomsten, hvornår og hvordan overenskomstens bestemmelser skal have virkning. Se modeloverenskomstens artikel 31, stk. 2.

Bemærk

De danske DBO'er følger normalt ikke modeloverenskomsten.

Ikrafttrædelsesbestemmelsen i de danske DBO'er

Ikrafttrædelsesbestemmelsen i de danske DBO'er er forskelligt udformede. Det skyldes, at både Danmark og den anden aftalepart kan have særlige ønsker til udformningen af bestemmelsen.

De danske DBO'er har for det meste en opbygning, der består af følgende:

- Stk. 1: Bestemmelse om, at parterne skal give hinanden underretning, eventuelt gennem diplomatiske kanaler, om at de forfatningsmæssige betingelser for, at overenskomsten kan træde i kraft, er opfyldt. Der står ikke noget om ratifikationsinstrumenter. Et ratifikationsinstrument kræver underskrift af statsoverhovedet - i Danmark Dronningen; men der er ikke kutyme i Danmark for at inddrage Dronningen. Den almindeligt brugte formulering betyder, at en diplomatisk note kan udstedes af Udenrigsministeriet, og at parterne ikke behøver at mødes for at udveksle dokumenter.

- Stk. 2: Bestemmelse om, at overenskomsten træder i kraft umiddelbart på datoen, hvor den sidste note udveksles, og om virkningstidspunkt. Virkningstidspunktet aftales så vidt muligt til
 - Hovedregel: virkning for det indkomstår, der begynder på eller efter 1. januar i det år, som følger efter ikrafttrædelsesdatoen.
 - Eventuelt: For skatter, der opkræves ved kilden, virkning for beløb, der betales eller godskrives på eller efter den 1. januar i det år, som følger efter ikrafttrædelsesdatoen.

Eksempel

Danmark har modtaget diplomatisk note fra den anden part i en DBO den 29. november 2011. Danmark har tidligere sendt sin diplomatiske note til den anden part. DBO'en træder i kraft den 29. november 2011 og har virkning for indkomstår, der begynder den 1. januar 2012 eller senere.

En dansk skattepligtig har bagudforskudt regnskabsår, der løber fra den 1. december til den 30. november. For denne skattepligtige har den ovennævnte DBO virkning fra og med det indkomstår, der begynder den 1. december 2012.

C.F.8.2.2.32 Artikel 32: Opsigelse

Modeloverenskomstens artikel 32 om opsigelse fastslår, at:

- Overenskomsten forbliver i kraft på ubestemt tid, indtil den eventuelt opsiges af en af parterne.
- Begge parter kan opsiges overenskomsten ved at give den anden part en note herom gennem de diplomatiske kanaler.
- Den part, der vil opsiges overenskomsten, skal give den anden part et varsel på mindst 6 måneder før udløbet af et kalenderår.
- Hver af parterne angiver i overenskomsten, fra hvornår og hvordan overenskomsten skal ophøre med at have virkning.

Opsigelsesbestemmelsen i de danske DBO'er er forskelligt udformede, men følger normalt modeloverenskomsten. Mange nyere DBO'er er dog affattet, så de ikke kan opsiges i en periode på fx fem år regnet fra begyndelsen af det første år, hvor DBO'en havde virkning.

Om virkningen af opsigelse fastslår nyere danske DBO'er normalt, at:

- Opsigelsen har virkning for skatter vedrørende det indkomstår, der følger umiddelbart efter det kalenderår, hvor meddelelsen om opsigelse er givet, og eventuelt også, at
- Opsigelsen for så vidt angår skatter, der opkræves ved kilden, har virkning for så vidt angår beløb, der er betalt eller godskrevet efter udløbet af det kalenderår, hvor meddelelsen om opsigelse er givet.

Se link til 2017 OECD modeloverenskomsten [her](#).

Se også

Se også [lov nr. 85 af 20. februar 2008](#) om opsigelse mellem henholdsvis Danmark og Frankrig/Spanien.

C.F.8.3 Multilateral konvention af 24. november 2016 til gennemførelse af tiltag i DBO'er til bekæmpelse af skatteudhuling og overskudsflytning ("MLI'en")

Dette afsnit handler om den multilaterale konvention (MLI'en).

Afsnittet indeholder:

- Overordnet om MLI'en ([C.F.8.3.1](#))
- Artikel 1-39 ([C.F.8.3.1.1](#) - [C.F.8.3.1.39](#))

C.F.8.3.1 Overordnet om MLI'en og de enkelte artikler

Indhold

Dette afsnit handler om den multilaterale konvention (MLI'en) samt dens betydning for de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med andre lande.

Afsnittet indeholder:

- Kildesøgning
- Formålet med MLI'en
- MLI'ens historik
- Implementering af MLI'en i dansk ret
- MLI'ens indhold
- Artikel 1-39 ([C.F.8.3.1.1](#) - [C.F.8.3.1.39](#))

Kildesøgning

Den multilaterale konvention (MLI'en) fremgår af bilag 1 i [lov nr. 327 af 30. marts 2019](#) om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning. Se også forarbejderne i lovforslag [L 160 af 6. februar 2019](#).

Liste over Danmarks valg efter konventionens bestemmelser fremgår af bilag 2 i lov nr. 327 af 30. marts 2019 om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning.

Liste over omfattede dobbeltbeskatningsoverenskomster fremgår af bilag 3 i lov nr. 327 af 30. marts 2019 om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning. Se også lovens § 1, stk. 1, vedrørende anvendelse af MLI'en på dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Armenien.

Ved [lov nr. 2224 af 29. december 2020](#) er der sket tilbagetrækning af to forbehold vedrørende anvendelse af voldgift, jf. konventionens artikel 28, stk. 2.

Se også

Se også

- [MLI convention](#)
- [Explanatory Statement](#)
- [List of Signatory States](#).

Formålet med MLI'en

Den multilaterale konvention (MLI'en) er udarbejdet som led i OECD's og G20-landenes projekt om forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, det såkaldte BEPS-projekt (Base Erosion and Profit Shifting). En del af dette projekt er udviklingen af en multilateral konvention, hvorefter allerede gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster på en enkel måde vil kunne ændres med

henblik på forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, når der er enighed mellem de berørte lande herom.

Se de endelige rapporter [her](#). Færdiggørelse af BEPS Action 1 om løsninger i relation til digitaliseret økonomi mangler.

MLI'ens historik

Den multilaterale konvention (MLI'en) blev undertegnet af Danmark og en række lande og jurisdiktioner den 7. juni 2017. Senere er konventionen blevet undertegnet af yderligere et antal lande. Se oversigten i afsnit 5 i forslag til lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning (L 160 af 6. februar 2019).

Konventionen trådte i kraft den 1. juli 2018 efter deponeringen af det femte ratifikationsinstrument, jf. MLI'ens artikel 34, stk. 1. Danmark er omfattet af konventionen tre måneder efter deponeringen af det danske ratifikationsinstrument, jf. MLI'ens artikel 34, stk. 2.

Ratifikationsinstrumentet er for Danmarks vedkommende afleveret den 30. september 2019.

Implementering af MLI'en i dansk ret

Ratifikation af den multilaterale konvention (MLI'en) indebærer, at allerede gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster ændres. Dobbeltbeskatningsoverenskomster implementeres i Danmark ved lov, og ændringer af dobbeltbeskatningsoverenskomster implementeres ligeledes ved lov. Implementering af den multilaterale konvention i dansk ret kræver derfor et lovgrundlag. Dette lovgrundlag foreligger med vedtagelsen af forslag til lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning (L 160 af 6. februar 2019). Se også lov nr. 327 af 30. marts 2019.

MLI'en gør det muligt at revidere/opdatere gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster på nærmere angivne områder, uden at det vil være nødvendigt at forhandle ændringsprotokoller. Konventionen vil udgøre den fornødne hjemmel til sådanne ændringer.

Det forhold, at ændringer af allerede gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster inden for konventionens rammer fremover vil kunne ske alene på grundlag af konventionen, hindrer dog ikke landene i fortsat at foretage sådanne ændringer i form af individuelle ændringsprotokoller, hvis de foretrækker dette.

Der er aftalt ændringer individuelt med Holland, Tyskland og de nordiske lande.

MLI'ens indhold

Den multilaterale konvention (MLI'en) indeholder i alt 16 elementer, hvor gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster på grundlag af konventionen vil kunne ændres. Heraf er de 4 elementer såkaldte minimumsstandarde, som udgør en obligatorisk del af konventionen. De deltagende lande har således forpligtet sig til at ændre deres dobbeltbeskatningsoverenskomster på disse 4 områder i overensstemmelse med konventionens bestemmelser. De resterende 12 elementer er frivillige og kan til eller fravælges.

De 16 elementer er følgende:

1. Anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster på transparente enheder (MLI artikel 3).
2. Anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster på dobbeltdomicilerede enheder (MLI artikel 4).
3. Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning (MLI artikel 5).
4. Affattelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsters præambel - minimumstandard (MLI artikel 6).
5. Indsættelse af generel omgåelsesklausul - minimumstandard (MLI artikel 7).
6. Ejerperiode ved udbyttebeskatning i moder/datterselskabsforhold (MLI artikel 8).

7. Opfyldelse af betingelse om ejerandel ved beskatning af avancer ved afhændelse af "ejendomsaktier" (MLI artikel 9).
8. Anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner (MLI artikel 10).
9. Retten til at beskatte hjemmehørende personer (MLI artikel 11).
10. Undgåelse af status som fast driftssted gennem kommissionærarrangementer m.v. (MLI artikel 12).
11. Undgåelse af status som fast driftssted gennem undtagelser for bestemte former for virksomhed (MLI artikel 13).
12. Opdeling af kontrakter (MLI artikel 14).
13. Definition af nært forbundne foretagender (MLI artikel 15).
14. Mulighed for indbringelse af sager for begge landes myndigheder og løsning af sager uanset nationale tidsfrister - to minimumstandarder (MLI artikel 16).
15. Regulering af fortjeneste ved "transfer pricing" (MLI artikel 17).
16. Obligatorisk bindende voldgift (MLI artikel 19).

C.F.8.3.1.1 Artikel 1: Konventionens anvendelseområde

Dette afsnit handler om anvendelsesområdet for den multilaterale konvention (MLI'en).

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Artikel 1 fastsætter, at konventionen ændrer (engelsk: "modifies") alle omfattede skatteaftaler. Udtrykket "omfattet skatteaftale" defineres i artikel 2, stk. 1, litra a.

Bemærk

Det forhold, at ændringer af allerede gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster inden for konventionens rammer fremover vil kunne ske alene på grundlag af konventionen, hindrer ikke landene i fortsat at foretage sådanne ændringer i form af individuelle ændringsprotokoller, hvis de foretrækker dette.

Der er aftalt ændringer individuelt med Holland, Schweiz, Tyskland og de nordiske lande.

C.F.8.3.1.2 Artikel 2: Fortolkning af udtryk

Dette afsnit handler om fortolkning af udtryk i den multilaterale konvention (MLI'en).

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Omfattet skatteaftale
- Part
- Kontraherende jurisdiktion
- Underskriver
- Generel fortolkningsregel

Regel

Artikel 2 definerer forskellige udtryk, som anvendes i konventionen, og som ved anvendelse af konventionen har den angivne betydning.

Omfattet skatteaftale

Udtrykket "omfattet skatteaftale" betyder en aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomstskatter. Aftalen skal være i kraft mellem to eller flere parter i konventionen, og hver part skal have foretaget en notifikation til depositaren, hvori aftalen er anført som en aftale som ønskes omfattet af konventionen. Begge/alle parter i en aftale skal således melde den pågældende aftale ind, før den bliver en "omfattet skatteaftale", hvor konventionens bestemmelser gælder.

Generalsekretæren for OECD er depositar for konventionen og eventuelle tillægsprotokoller. Se nærmere MLI'ens artikel 39 og afsnit [C.F.8.3.1.39](#) herom.

Der findes landene imellem mange dobbeltbeskatningsoverenskomster, som omfatter såvel indkomstskatter som formueskatter. Det gælder også for Danmarks vedkommende. Sådanne overenskomster er omfattet af definitionen af udtrykket "omfattet skatteaftale" på lige fod med overenskomster, der alene omfatter indkomstskatter. Overenskomster, der alene gælder for skibs- og luftfart, er derimod ikke omfattet.

Part

Udtrykket "part" betyder en stat eller en jurisdiktion (som ikke er en selvstændig stat), for hvilken konventionen er i kraft.

Kontraherende jurisdiktion

Udtrykket "kontraherende jurisdiktion" betyder en part i en omfattet skatteaftale.

Underskriver

Udtrykket "underskriver" betyder en stat eller jurisdiktion, som har undertegnet konventionen, men hvor konventionen endnu ikke er i kraft.

Generel fortolkningsregel

Ved en parts anvendelse af konventionen skal ethvert udtryk, som ikke er defineret deri, til enhver tid tillægges den betydning, som det har på dette tidspunkt efter den relevante omfattede skatteaftale, medmindre andet følger af sammenhængen.

Bemærk

Artiklen ændrer ikke i sig selv de gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster.

C.F.8.3.1.3 Artikel 3: Transparente enheder

Dette afsnit handler om transparente enheder, hvorved forstås en enhed, som ikke er et selvstændigt skattesubjekt, og hvor beskatningen i stedet foregår hos ejerne.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Konventionens artikel 3, stk. 1, fastsætter, at indkomst, som erhverves af eller gennem en enhed, som helt eller delvis er transparent efter skattelovgivningen i et af de to lande, kun anses for at være indkomst for en person og dermed omfattet af bestemmelserne i en omfattet skatteaftale i det omfang, at indkomsten skattemæssigt behandles som indkomst erhvervet af en person, der er hjemmehørende i det pågældende land.

Hvis eksempelvis et dansk interessentskab med to danske og en udenlandsk interessent erhverver indkomst fra udlandet, vil således kun den del af indkomsten, der kan henføres til de to danske

interessenter være omfattet af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land.

Konventionens artikel 3, stk. 2, fastsætter, at der ikke skal gives lempelse, hvis bestemmelserne i en omfattet skatteaftale alene muliggør beskatning i det andet land, fordi indkomsten også er erhvervet af en person, der er hjemmehørende i dette andet land.

Bestemmelsen kan illustreres med følgende eksempel: Enhed X er hjemmehørende i land A, der anser enheden for at være et selvstændigt skattesubjekt og beskatter enheden efter globalindkomstprincippet. Enhed X har deltagere, som er hjemmehørende i såvel land A som i land B. Land B anser imidlertid enhed X for at være transparent og beskatter de deltagere, der er hjemmehørende i land B, af deres andel af enhed X's indkomst. Land A skal ved sin beskatning af enhed X i denne situation ikke give lempelse for den skat, der er betalt i land B, ligesom land B heller ikke skal give lempelse for den skat, der er betalt i land A. Det er her forudsat, at beskatningen alene sker på grundlag af, at deltagerne er hjemmehørende i det ene eller det andet land.

Dette følger efter dansk opfattelse allerede af lempelsesbestemmelserne, således som disse hidtil har været udformet i OECD-modellen. Ved 2017-opdateringen blev der dog indsat sådanne bestemmelser i modellen.

Det er således nu gjort helt klart, hvad der gælder, nemlig at bopælslandet kun er forpligtet til at give lempelse for dobbeltbeskatning, når beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten er tildelt det andet land, og indkomsten beskattes dér, herunder når indkomsten kan henføres til et fast driftsted beliggende i det andet land.

Konventionens artikel 3, stk. 3, fastslår, at bestemmelserne i stk. 1 ikke kan fortolkes sådan, at de berører et lands ret til at beskatte personer, der er hjemmehørende i det pågældende land. Bestemmelsen gælder dog kun, hvis der samtidig tages forbehold for artikel 11, som handler om anvendelse af skatteaftaler til at begrænse en parts ret til at beskatte hjemmehørende personer. Danmark har ikke taget forbehold over for artikel 11. Se herom afsnit [C.F.8.3.1.11](#) - Artikel 11: Anvendelse af skatteaftaler til at begrænse en parts ret til at beskatte hjemmehørende personer.

Efter konventionens artikel 3, stk. 4, finder bestemmelserne i stk. 1, som disse måtte være ændret ved stk. 3, anvendelse i stedet for eller i fravær af sådanne bestemmelser i omfattede skatteaftaler.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 3, stk. 5. Bestemmelserne i konventionens artikel 3 vil herefter gælde for Danmarks notificerede dobbeltbeskatningsoverenskomster (omfattede skatteaftaler), når den anden part træffer et tilsvarende valg.

C.F.8.3.1.4 Artikel 4: Dobbelt domicilerede enheder

Dette afsnit handler om dobbelt domicilerede enheder.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Artikel 4 fastsætter, at processen vedrørende afgørelsen af det skattemæssige hjemsted for ikke-fysiske personer ændres, således at der skal anvendes en MAP proces, hvor de to landes kompetente myndigheder søger at løse spørgsmålet ved gensidig aftale. Der bliver også et bredere grundlag, idet ledelsens sæde herefter ikke længere er eneste kriterium. Der tages også hensyn til stedet, hvor selskabet er registreret eller på anden måde oprettet samt alle andre relevante forhold. Hvis en sådan aftale ikke er indgået, er den dobbelt domicilerede enhed alene berettiget til lempelser og fritagelser i det omfang, de kompetente myndigheder måtte træffe aftale om.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 4, stk. 3.

C.F.8.3.1.5 Artikel 5: Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning

Dette afsnit handler om anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Konventionens artikel 5 handler om anvendelse af de såkaldte lempelsesmetoder. Ved lempelsesmetoden forstås den metode, som de to lande skal anvende for at ophæve dobbeltbeskatning, når en given indkomst kan beskattes i begge lande efter de to landes interne skattelovgivning. Der findes to lempelsesmetoder, nemlig creditmetoden og eksemptionsmetoden. De to metoder optræder som ligestillede muligheder i OECD's modeloverenskomst, og det står landene frit for at vælge den metode, som de hver især ønsker at anvende.

Creditmetoden fungerer på den måde, at bopælslandet skal nedsætte sin skat med den skat, der er betalt i udlandet af den pågældende indkomst. Nedsættelsen kan dog ikke overstige bopælslandets egen skat af indkomsten. Derved bliver indkomsten samlet set beskattet på niveauet i det af de to lande, der er »dyrest«. Ved eksemptionsmetoden beskattes den udenlandske indkomst ikke i bopælslandet, men kun i kildelandet. Kildelandets skat er hermed endelig, uanset at den måtte være lavere end skatten i bopælslandet.

Valg

Artikel 5 angiver tre valgmuligheder for håndtering af lempelsesbestemmelser, jf. stk. 1. Fælles for dem er, at eksemptionsmetoden ikke skal anvendes. I stedet anvendes creditmetoden. Det er også muligt ikke at vælge nogen af de tre muligheder og hermed beholde dem, der allerede eksisterer. Hvis parter i en omfattet skatteaftale har valgt forskellige muligheder, gælder hvert lands valgte løsning for de personer, der er hjemmehørende i det pågældende land.

Efter valgmulighed A (stk. 2 og 3) skal bopælslandet ikke anvende eksemptionsmetoden, men creditmetoden, hvis kildelandet anvender bestemmelserne i den omfattede skatteaftale til at fritage indkomst for beskatning eller reducere skattesatsen. Dette vil være tilfældet, når udbytter, renter og royalties efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst beskattes i kildelandet med en lavere sats end efter kildelandets egen lovgivning, hvilket er helt almindelig praksis. Der kan også være andre tilfælde, hvor det er aftalt, at kildelandet reducerer sin beskatning.

Valgmulighed B (stk. 4 og 5) retter sig mod en situation, hvor bopælslandet skal anvende eksemptionsmetoden ved lempelse for dobbeltbeskatning af udbytter. Hvis en udlodning af udbytte er fradragsberettiget i kildelandet, skal bopælslandet ikke anvende eksemptionsmetoden, men creditmetoden.

Endelig er der valgmulighed C (stk. 6 og 7), som er et fravalg af eksemptionsmetoden som generel lempelsesmetode til fordel for creditmetoden. Valgmulighed C, som den er affattet i stk. 6, og som den ved 2017-opdateringen blev en del af OECD-modeloverenskomsten, fastslår samme princip som i konventionens artikel 3, stk. 2. Bopælslandet er alene forpligtet til at give lempelse for dobbeltbeskatning, når indkomsten kan beskattes i det andet land efter bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, herunder når indkomsten kan henføres til et fast driftssted beliggende i det andet land.

Det kan tilføjes, at bestemmelsen i valgmulighed C indeholder et såkaldt progressionsforbehold. Et sådant er helt almindeligt, når creditmetoden anvendes som generel lempelsesmetode, samtidig med at bestemte indkomsttyper kun kan beskattes i kildelandet og således skal behandles efter

eksemptionsmetoden. Et praktisk eksempel kunne være løn til offentligt ansatte, der er udsendt af kildelandet til arbejde i bopælslandet. Sådan lønindkomst kan som udgangspunkt kun beskattes i kildelandet, selvom den pågældende er blevet hjemmehørende i bopælslandet.

Bestemmelsen siger, at hvis en bestemt type indkomst efter overenskomsten kun kan beskattes i kildelandet, kan bopælslandet tage hensyn til denne indkomst ved beregningen af den pågældendes øvrige skatter. Herved kommer den skattefritagne udenlandske indkomst til at »tælle med« ved beskatningen af den pågældendes øvrige indkomst, hvis bopælslandet beskatter efter en progressiv skatteskala.

Det er muligt for en part at tage forbehold over for bestemmelserne. Der kan tages forbehold over for hele artiklen for en eller flere omfattede skatteaftaler, jf. stk. 8.

En part, som ikke vælger at anvende valgmulighed C, kan for en eller flere omfattede skatteaftaler forbeholde sig ret til ikke at tillade øvrige parter i en omfattet skatteaftale at vælge denne mulighed, jf. stk. 9. Det er således muligt for en part i en omfattet skatteaftale at hindre andre parter i samme aftale i på grundlag af konventionen at ændre lempelsesmetoden fra eksempktion til credit. Det er ikke muligt at tvinge en part, der anvender creditmetoden, til i stedet at anvende eksemptionsmetoden.

Reglerne i stk. 8 og 9 er en fravigelse af konventionens almindelige princip om, at et lands tilvalg eller fravalg gælder for samtlige pågældende lands omfattede skatteaftaler, og at der ikke kan træffes differentierede valg.

Endelig skal parterne efter stk. 10 notificere depositaren om forskellige nærmere angivne forhold.

Danmark vælger valgmulighed C efter artikel 5, stk. 6. Notifikation til depositaren skal indeholde en liste over de omfattede skatteaftaler, som indeholder en bestemmelse som nævnt i stk. 7, med angivelse af artikel og stykke for hver sådan bestemmelse.

C.F.8.3.1.6 Artikel 6: Formål med en omfattet skatteaftale

Dette afsnit handler om formålet med en skatteaftale, som er omfattet af den multilaterale konvention (MLI'en).

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Præambel
- Minimumsstandard
- Valg

Regel

Artikel 6 indeholder en præambel, som en omfattet skatteaftale skal indeholde.

Præambel

Dobbeltbeskatningsoverenskomster indledes som oftest med en præambel, som er en form for programerklæring, hvori det overordnede formål med at indgå overenskomsten angives. Denne præambel skal efter artikel 6, stk. 1 være udformet sådan, at det udtrykkeligt fremgår, at intentionen er at ophæve dobbeltbeskatning uden at skabe mulighed for ikke-beskatning eller nedsat beskatning gennem skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Den tekst, der er angivet i artikel 6, stk. 1, skal indsættes i de omfattede skatteaftaler i stedet for eller i fravær af en præambel med tilsvarende indhold, jf. artikel 6, stk. 2.

Indsættelse af en præambel som nævnt i artikel 6, stk. 1 er en minimumsstandard, som ikke kan fravælges i form af et forbehold, medmindre der er tale om en omfattet skatteaftale, som allerede har en præambel med et tilsvarende indhold. Se artikel 6, stk. 4 om mulighed for et forbehold. Se artikel 6, stk. 5 om parternes notifikation af depositaren i denne forbindelse.

Som det fremgår af afsnittet om valg i det følgende, anvender Danmark ikke denne mulighed for forbehold. Det betyder, at den ændrede præambel - eller en præambel med tilsvarende indhold - bliver en del af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark notificerer som omfattede skatteaftaler, og som også notificeres af den anden part.

Valg

Parterne kan ifølge artikel 6, stk. 3 tillige vælge at indsætte en præambel om at udvikle økonomiske forbindelser eller at styrke samarbejdet om skatteforhold, og skal i givet fald notificere depositaren, jf. nærmere artikel 6, stk. 6.

Ifølge bilag 2 i lov nr. 327 af 30. marts 2019 om anvendelse af en multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning foretager Danmark ikke valg efter denne bestemmelse.

Parterne kan ifølge artikel 6, stk. 4 forbeholde sig ret til ikke at anvende artikel 6, stk. 1 på omfattede skatteaftaler, der allerede har en præambel med et tilsvarende indhold.

Ifølge bilag 2 i lov nr. 327 af 30. marts 2019 om anvendelse af en multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning tager Danmark ikke forbehold efter denne bestemmelse.

C.F.8.3.1.7 Artikel 7: Forhindring af misbrug af aftaler

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Principal Purpose Test - PPT
- Limitation of Benefits - LOB
- Valg

Regel

Efter konventionens artikel 7 skal dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholde en bestemmelse, der kan imødegå misbrug (Principal Purpose Test). Denne bestemmelse er en minimumstandard, der som udgangspunkt ikke kan fravælges ved et forbehold. Bestemmelsen kan suppleres med en forenklet bestemmelse om begrænsning af fordele (Limitation of Benefits).

Principal Purpose Test - PPT

Omgåelsesklausulen har form af en såkaldt "Principal Purpose Test" - ofte kaldet en PPT. Efter bestemmelsen, kan der ikke opnås fordele efter en omfattet skatteaftale, hvis det under hensyntagen til alle fakta og omstændigheder i øvrigt er rimeligt at antage, at opnåelse af denne fordel var et af hovedformålene med det pågældende arrangement eller den pågældende transaktion. Fordelene gives dog, hvis det godtgøres, at opnåelsen af fordelene under disse omstændigheder ville være i overensstemmelse med genstanden for og formålet med de relevante bestemmelser i den omfattede skatteaftale.

En tilsvarende bestemmelse findes allerede i den interne danske lovgivning, nemlig i [LL § 3](#). Dette indebærer, at Danmark allerede efter egen lovgivning vil lægge en PPT til grund ved anvendelsen af en given dobbeltbeskatningsoverenskomst, uanset om overenskomsten i sig selv indeholder en eksplicit PPT. Dette gælder, uanset hvornår en dobbeltbeskatningsoverenskomst er indgået, og hvem den er indgået med. PPT'en i konventionens artikel 7, stk. 1, bliver hermed uden praktisk betydning for anvendelsen af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Se også afsnit [C.I](#). Generel omgåelsesklausul.

Limitation of Benefits - LOB

Videre er det muligt at tilvælge en forenklet bestemmelse om begrænsning af fordele ("Limitation on Benefits"), også kaldet den forenkledte LOB-bestemmelse, jf. stk. 6.

Essensen i den forenkledte LOB-bestemmelse er, at en person eller et selskab kun er berettiget til at opnå fordele efter en omfattet skatteaftale, hvis personen eller selskabet opfylder kriterierne for at være en "kvalificeret person" på det tidspunkt, hvor fordelene skal gives, jf. stk. 8.

Den kvalificerede person er defineret i stk. 9. Gruppen af kvalificerede personer omfatter fysiske personer, selve den kontraherende jurisdiktion med dertil hørende myndigheder og organer m.v. samt selskaber og andre enheder, når hovedklassen af deres aktier regelmæssigt handles på en eller flere anerkendte fondsbørser. Dertil kommer non-profit-organisationer, som det måtte være aftalt mellem landene, pensionskasser m.v. og en ikke-fysisk person, når "kvalificerede personer" direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af aktierne i mindst halvdelen af en 12-månedersperiode, der omfatter det tidspunkt, hvor fordelene ellers skulle gives.

Uanset om en person er "kvalificeret" eller ej, er den pågældende berettiget til fordele efter en omfattet skatteaftale, hvis den pågældende udøver aktiv erhvervsvirksomhed. En person, som ikke er "kvalificeret", er efter stk. 11 dog også berettiget til fordele, hvis personer, som er begunstigede på samme måde, direkte eller indirekte ejer mindst 75 pct. af de retmæssige andele i mindst halvdelen af en 12-månedersperiode, der omfatter det tidspunkt, hvor fordelene ellers skulle gives.

Selvom en person, som ikke er "kvalificeret", hverken er berettiget til fordele efter stk. 10 eller stk. 11, kan den kompetente myndighed efter stk. 12 alligevel give de fordele, der følger af en omfattet skatteaftale, når den pågældende godtgør over for den kompetente myndighed, at hverken etableringen, erhvervelsen, opretholdelsen eller udøvelsen af virksomhed havde som et af sine hovedformål at opnå fordele efter skatteaftalen. Der kan med andre ord gives fordele, hvis betingelserne i den generelle PPT er opfyldt.

Den forenkledte LOB-bestemmelse foreslås ikke tilvalgt, da den generelle PPT anses for tilstrækkelig, jf. dog nedenfor under bemærkninger om stk. 7, litra a.

Valg

Der foretages ikke valg efter artikel 7, stk. 3 eller stk. 6 og der tages ikke forbehold efter stk. 15. Danmark vælger den mulighed, der er angivet i stk. 7 litra a. Herefter accepteres det fra dansk side, at den forenkledte LOB-bestemmelse også anvendes af Danmark, hvis den er valgt af den anden part, selvom Danmark selv anser den generelle PPT for at være tilstrækkelig. Herved kommer anvendelsen af den forenkledte LOB-bestemmelse til at ske på gensidighedsbasis.

C.F.8.3.1.8 Artikel 8: Transaktioner hvor udbytter overføres

Dette afsnit handler om transaktioner hvor udbytter overføres.

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Artikel 8 fastsætter en ejerskabsbetingelse i relation til anvendelsen af en lavere skattesats for datterselskabsudbytter, således at ejerskabsbetingelserne skal være opfyldt i en uafbrudt periode på 365 dage inklusiv den dag, hvor udbytterne udbetales.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 8, stk. 3.

C.F.8.3.1.9 Artikel 9: Kapitalgevinster ved afhændelse af aktier eller interesser i enheder, hvis værdi hovedsageligt hidrører fra fast ejendom

Dette afsnit handler om kapitalgevinster ved afhændelse af aktier eller interesser i enheder, hvis værdi hovedsageligt hidrører fra fast ejendom.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Kildestatsbeskatning af fast ejendom kan ændres ved at lade et selskab eje ejendommene, idet kapitalgevinster ved salg af aktier beskattes i afhænderens bopælsland. OECD-modellen har derfor siden 2002 haft en regel om beskatning af aktier i det land, hvor ejendommen er beliggende, hvis mere end 50 % af værdien af aktierne direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom i dette land.

Artikel 9 giver mulighed for at indføre en tilsvarende regel eller ændre en eksisterende regel i dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der er en betingelse om, at en allerede eksisterende regel med en værdibetingelse (fx 50 %) skal være opfyldt på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen.

Der er mulighed for, at en eksisterende regel kan ændres med artiklen, eller at der kan indsættes en regel herom med artiklen.

Valg

Danmark tilvælger reglen efter artikel 9, stk. 4, og tager i øvrigt ikke forbehold efter artikel 9, stk. 6.

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

C.F.8.3.1.10 Artikel 10: Anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Formålet med denne bestemmelse er at hindre misbrug ved transaktioner gennem faste driftssteder, der alene etableres med et sådant formål i jurisdiktioner, der enten ikke beskatter sådanne transaktioner, eller beskatter dem lavt.

Bestemmelsen fastsætter, at en omfattende skatteaftale under visse betingelser ikke finder anvendelse på den givne indkomst i en situation, hvor et foretagende i et land har indkomst fra et andet land, mens det førstnævnte land anser indkomsten for at henhøre til foretagendets faste

driftssted i et tredjeland, samtidig med at den henførte indkomst ikke beskattes i det førstnævnte land.

Bestemmelserne i stk. 1 kan illustreres med følgende eksempel:

Et foretagende i land A etablerer et fast driftssted i land C. Land A beskatter efter egen lovgivning eller pga. anvendelse af eksemptionsmetoden ikke overskuddet i det faste driftssted. Foretagendet har renteindkomst fra land B under sådanne omstændigheder, at indkomsten henføres til det faste driftssted i land C.

Forudsat at foretagendet i land A er den retmæssige ejer af renterne, vil land B skulle nedsætte sin skat efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med land A uanset hvilken beskatning, der sker i land A og/eller land C. Efter stk. 1 kan land B i et sådant tilfælde undlade at give fordele efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten – dvs. alligevel beskatte renteindkomsten efter egne regler – hvis indkomsten i land C beskattes med mindre end 60 pct. af den skat, der skulle betales, hvis det faste driftssted havde været beliggende i land A.

Efter stk. 2 gælder dette dog ikke, hvis foretagendet i land A udøver aktiv erhvervsvirksomhed gennem det faste driftssted i land C bortset fra virksomhed, som går ud på at foretage, forvalte eller besidde investeringer for foretagendets egen regning, medmindre disse aktiviteter er bankvirksomhed, forsikringsvirksomhed eller virksomhed med handel med værdipapirer udøvet af henholdsvis en bank, et forsikringsselskab eller en registreret værdipapirhandler.

Det er efter stk. 3 alligevel muligt at give fordele efter en omfattet skatteaftale, selvom betingelserne i stk. 1 og stk. 2 ikke er opfyldt, hvis noget sådant kan begrundes i lyset af årsagerne til, at betingelserne ikke er opfyldt. De kompetente myndigheder skal konsultere hinanden, før en anmodning efter denne bestemmelse imødekommes eller afslås.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 10, stk. 5. Bestemmelserne i konventionens artikel 10 vil herefter gælde for Danmarks notificerede dobbeltbeskatningsoverenskomster (omfattede skatteaftaler), når den anden part træffer et tilsvarende valg.

C.F.8.3.1.11 Artikel 11: Anvendelse af skatteaftaler til at begrænse en parts ret til at beskatte hjemmehørende personer

Dette afsnit handler om anvendelse af skatteaftaler, som er omfattet af den multilaterale konvention (MLI'en) i relation til en parts ret til at beskatte hjemmehørende personer.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Artikel 11, stk. 1 fastslår, at en omfattet skatteaftale ikke berører et lands ret til at beskatte personer og selskaber, der er hjemmehørende i dette land, bortset fra de tilfælde, hvor det er aftalt, at bopælslandets beskatningsret berøres. Se nærmere i artikel 11, stk. 1, litra a - j. Bestemmelserne i artikel 11, stk. 1 finder anvendelse i stedet for eller i fravær af bestemmelser i en omfattet skatteaftale med et sådant indhold, jf. artikel 11, stk. 2.

Valg

En part kan ifølge artikel 11, stk. 3 tage forbehold over for artiklen som helhed eller vælge ikke at anvende artiklen på omfattede skatteaftaler. Danmark tager ikke forbehold over for artiklens bestemmelser. Bestemmelserne i konventionens artikel 11 vil herefter gælde for Danmarks notificerede dobbeltbeskatningsoverenskomster (omfattede skatteaftaler), når den anden part træffer et tilsvarende valg. Se også artikel 11, stk. 4.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Konventionens artikel 12, stk. 1, fastsætter, at der vil foreligge fast driftssted, når en person – en uafhængig repræsentant – handler på vegne af et foretagende, og dette arbejde rutinemæssigt resulterer i indgåelse af kontrakter, som ikke efterfølgende væsentligt ændres af foretagendet.

Dette gælder efter stk. 2 dog ikke, hvis repræsentanten selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet og handler for foretagendet inden for rammerne af denne virksomhed. Hvis repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af foretagendet, anses den pågældende ikke for at være en uafhængig repræsentant i kildelandet og vil derfor udgøre et fast driftssted for foretagendet i kildelandet.

Efter stk. 3, litra a, finder stk. 1 anvendelse i stedet for gældende bestemmelser i omfattede skatteaftaler om statuering af fast driftssted, når uafhængige repræsentanter påtager sig opgaver for et foretagende, men kun i det omfang at sådanne bestemmelser retter sig mod den situation, at repræsentanten har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn. Efter stk. 3, litra b, finder stk. 2 anvendelse i stedet for gældende bestemmelser i omfattede skatteaftaler, hvorefter et foretagende ikke anses for at have fast driftssted med hensyn til virksomhed, som en uafhængig repræsentant påtager sig for foretagendet.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 12, stk. 4. Bestemmelserne i konventionens artikel 12 vil herefter gælde for Danmarks notificerede dobbeltbeskatningsoverenskomster (omfattede skatteaftaler), når den anden part træffer et tilsvarende valg.

C.F.8.3.1.13 Artikel 13: Kunstig undgåelse af status som fast driftssted gennem undtagelse for bestemte former for virksomhed

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Konventionens artikel 13 opstiller to valgmuligheder, som parterne efter stk. 1 kan anvende ved afgrænsningen af, hvornår "hjelpevirksomhed" udgør et fast driftssted. Parterne kan også vælge ikke at anvende nogen af dem. De to valgmuligheder A og B fremgår af stk. 2 og stk. 3.

Efter valgmulighed A, jf. stk. 2, omfatter udtrykket "fast driftssted" ikke virksomhed, som i en omfattet skatteaftale særskilt er opregnet som virksomhed, der ikke udgør et fast driftssted, uanset om denne undtagelse beror på, at virksomheden er af forberedende eller afhjælpende karakter. Det omfatter heller ikke anden form for virksomhed for foretagendet eller kombinationer af de nævnte former for virksomhed.

Det er dog samtidig en udtrykkelig forudsætning, at virksomheden eller kombinationen af forskellige former for virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter. Anvendelse af indretninger som nævnt i eksemplet ovenfor vil således udgøre et fast driftssted, hvis det kan påvises, at virksomheden ikke udelukkende er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Efter valgmulighed B, jf. stk. 3, omfatter udtrykket "fast driftssted" ikke virksomhed, som i en omfattet skatteaftale særskilt er opregnet som virksomhed, der ikke udgør et fast driftssted, uanset om denne undtagelse beror på, at virksomheden er af forberedende eller afhjælpende karakter, medmindre det udtrykkeligt er aftalt, at undtagelsen forudsætter, at virksomheden er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Udtrykket "fast driftssted" omfatter efter denne valgmulighed heller ikke anden form for virksomhed for foretagendet, forudsat af virksomheden er af forberedende eller afhjælpende karakter, og det omfatter under samme forudsætning heller ikke kombinationer af de nævnte former for virksomhed.

Forskellen på de to valgmuligheder er således, at anvendelsen af indretninger udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer efter valgmulighed B kan være undtaget fra definitionen af "fast driftssted", selvom virksomheden ikke nødvendigvis udelukkende er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Stk. 4 fastsætter, at reglen om virksomhed af forberedende eller afhjælpende karakter ikke finder anvendelse, hvis foretagendet eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Valg

Danmark vælger mulighed A efter artikel 13, stk. 1, jf. stk. 2 og tager i øvrigt ikke forbehold efter artikel 13, stk. 6. Bestemmelserne efter valgmulighed A i konventionens artikel 13 vil herefter gælde for Danmarks notificerede dobbeltbeskatningsoverenskomster (omfattede skatteaftaler), når den anden part træffer et tilsvarende valg.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Kommentarer
Skatterådet		
SKM2023.101.S R	H4 (herefter Asset Co.) ejede køretøjer, som blev leaset til et dansk søsterselskab, H2 (Opco), som videreleasede dem til danske kunder. Asset Co. skulle bruge et dansk CVR-nr. for at kunne foretage online-registrering af sine køretøjer i Motorregisteret og for at kunne tinglyse samlet virksomhedspant i køretøjerne i Personbogen. Asset Co. havde derfor etableret en filial i Danmark. Der var ingen aktivitet i filialen. Asset Co. havde en serviceaftale med et X-landsk søsterselskab, H3, ifølge hvilken H3 leverede services i forbindelse med leasingaftaler og aktiver, som blev leaset til danske kunder. Der var tale om opkrævning og vedligeholdelsesservice til danske kunder, og om nødvendigt markedsføringsydelser til Asset Co. i forbindelse med gensalg af køretøjer. Disse services blev i praksis udført af medarbejdere, der var ansat i det danske søsterselskab Opco. Opco modtog som underleverandør betaling for ydelserne på armslængdevilkår. Asset Co. ønskede bekræftet, at etableringen af den danske filial	Vedrører betydning af MLI'ens art. 13, stk. 4, anvendelsen af den danske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Kommentarer
	ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark efter artikel 5, stk.1, jf. stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y-land. Skatterådet bekræftede, at etablering af filialen i kombination med arbejde udført af medarbejdere i det danske søsterselskab ikke udgjorde et fast driftssted efter hovedreglen i den dansk-Y-landske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet spørger ikke havde rådighed over et fast sted i Danmark. Skatterådet bekræftede endvidere, at spørger ikke havde fast driftssted i Danmark efter "agentreglen" i den dansk-Y-landske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det danske søsterselskab handlede på vegne af spørger ved udførelsen af registreringerne, men registreringerne udgjorde ikke kontrakter, således som dette begreb er defineret i selskabsskattelovens § 2, stk. 4. Registreringerne blev foretaget for at leve op til dansk lov. Det danske søsterselskab indgik ikke i forbindelse med registreringerne sædvanligvis aftaler eller spillede en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt blev indgået uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v.	
R <u>SKM2022.395.S</u>	H8 stillede lagerkapacitet til rådighed for H2 eller H1 afhængig af de gældende leveringsbetingelser. Desuden havde H1 en serviceaftale med H6, der havde en tilsvarende aftale med H2, ifølge hvilken H2 leverede servicer i relation til indkøb og logistik i forbindelse med distribution af X-produkt i Q-område. Disse servicer udførtes af to medarbejdere, der var ansat af H2. Spørger ønskede derfor bekræftet, at H1's opretholdelse af et varelager i Danmark ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark efter artikel 5, stk. 1, jf. stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland. Spørger ønskede desuden bekræftet, at arbejdet udført af de danske medarbejdere i H2 på vegne af H1 ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark, jf. artikel 5, stk. 5, jf. stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland. Skatterådet bekræftede, at varelageret og medarbejdernes arbejde ikke hver for sig udgjorde et fast driftssted efter den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst, men varelageret set i kombination med medarbejdernes arbejde udgjorde et fast driftssted, jf. antifragmenteringsreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten (MLI'ens art. 13, stk. 4). Skatterådet kunne derfor ikke imod Spørgers ønske ikke bekræfte, at der ikke var et fast driftssted i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland.	Vedrører betydningen af MLI'ens art. 13, stk. 4, og anvendelsen af den danske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

C.F.8.3.1.14 Artikel 14: Opdeling af kontrakter

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Efter OECD's modeloverenskomst udgør et bygge- og anlægsarbejde kun et fast driftssted, hvis arbejdet varer i mere end 12 måneder. Spørgsmålet er herefter, hvordan denne 12-månedersperiode skal opgøres.

Det fastsættes i konventionens artikel 14, stk. 1, at perioder, hvor entreprenøren eller interesseforbundne parter udøver virksomhed af mere end 30 dages varighed på byggepladsen og perioder på mere end 30 dage, der relaterer sig til anden virksomhed knyttet til byggeprojektet, skal lægges sammen ved opgørelsen af 12-månedersperioden.

Disse bestemmelser finder efter stk. 2 anvendelse i stedet for eller i fravær af bestemmelser mod opdeling af kontrakter i omfattede skatteaftaler.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 14, stk. 3. Bestemmelserne i konventionens artikel 14 vil herefter gælde for Danmarks notificerede dobbeltbeskatningsoverenskomster (omfattede skatteaftaler), når den anden part træffer et tilsvarende valg.

C.F.8.3.1.15 Artikel 15: Definition af en person, som er nært forbundet med et foretagende

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Konventionens artikel 15, stk. 1, indeholder en definition af, hvornår en person anses for at være nært forbundet med et foretagende. Bestemmelsen har betydning for anvendelsen af omfattede skatteaftaler, der er blevet ændret ved artikel 12, 13 eller 14.

En person er efter artikel 15, stk. 1, nært forbundet med et foretagende, hvis, når alle relevante forhold og omstændigheder tages i betragtning, den ene kontrolleres af den anden, eller begge kontrolleres af de samme personer eller foretagender.

Under alle omstændigheder anses en person for at være nært forbundet med et foretagende, hvis den ene direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller besidder mere end 50 pct. af stemmerettighederne i den anden.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 15, stk. 2.

C.F.8.3.1.16 Artikel 16: Indgåelse af gensidige aftaler

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne indeholder regler om, hvordan tvister kan søges løst af de to landes kompetente myndigheder. En tvist kan f.eks. opstå som følge af, at de to landes kompetente myndigheder fortolker bestemmelser i overenskomsten forskelligt.

Bilæggelse af tvister sker gennem indgåelse af gensidige aftaler, hvor de kompetente myndigheder når frem til en fælles forståelse. Den skattepligtige kan rejse sagen over for en kompetent myndighed, og kan den kompetente myndighed ikke selv nå frem til en løsning, kan den gensidige aftaleprocedure iværksættes.

Efter den hidtidige affattelse af artiklen om indgåelse af gensidige aftaler kan en skattepligtig, der mener sig beskattet i strid med bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, indbringe spørgsmålet for den kompetente myndighed i det land, hvor vedkommende er hjemmehørende (bopælslandet). Ved konventionens artikel 16, stk. 1, ændres dette, sådan at den skattepligtige ikke alene kan indbringe sin sag for myndighederne i bopælslandet, men også i kildelandet.

Efter stk. 2 skal en gensidig aftale implementeres uanset eventuelle tidsgrænser i national lov. Denne bestemmelse har været en del af OECD-modeloverenskomsten siden 1977 og er almindeligt anvendt i Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster. Endelig kan de kompetente myndigheder efter stk. 3 konsultere hinanden om undgåelse af dobbeltbeskatning i tilfælde, der ligger uden for overenskomsten. Dette har været en del af OECD-modeloverenskomsten siden den første udgave af modellen, der kom i 1963. Også denne bestemmelse er almindeligt anvendt i Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster. Ved 2017-opdateringen af OECD's model for dobbeltbeskatningsoverenskomster blev der i modellen indsat en ændring svarende til bestemmelserne i konventionens artikel 16, stk. 1.

Den praktiske betydning af ændringerne i en dansk sammenhæng er hermed hovedsageligt, at den skattepligtige fremover ikke alene kan indbringe en sag om dobbeltbeskatning for myndighederne i bopælslandet, men også i kildelandet.

Bestemmelserne i konventionens artikel 16 er minimumstandarder. Det er således ikke muligt for en part at fravælge disse bestemmelser. Det er ikke i sig selv afgørende, hvordan minimumstandarderne opfyldes, blot det sker, og der er i stk. 5 åbnet mulighed for, at minimumstandarden i dette tilfælde kan opfyldes på anden måde end ved en implementering af artiklens bestemmelser.

Det er således muligt for en part at tage forbehold over for bestemmelserne om de to minimumstandarder på det grundlag, at den pågældende part som bopælsland vil iværksætte en konsultationsprocedure over for den kompetente myndighed i kildelandet. Hvis en part tager et sådant forbehold, vil en sag om beskatning i strid med en dobbeltbeskatningsoverenskomst som hidtil kun kunne indbringes for den kompetente myndighed i bopælslandet. Bopælslandet forpligter sig samtidig til at iværksætte en konsultationsprocedure over for kildelandet, således at alle relevante forhold vil kunne indgå i grundlaget for sagens afgørelse.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 16, stk. 5.

C.F.8.3.1.17 Artikel 17: Korresponderende reguleringer

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Konventionens artikel 17 vedrører korrektioner i forbindelse med »transfer pricing«, dvs. transaktioner mellem interesseforbundne parter. Det fastsættes i stk. 1, at hvis det ene land har foretaget en forhøjelse af fortjenesten ved transaktioner mellem interesseforbundne parter, skal det andet land foretage en modsvarende regulering (nedsættelse). Bestemmelsen har været en del af OECD-modeloverenskomsten siden 1977 og finder efter stk. 2 anvendelse i stedet for eller i fravær af bestemmelser om sådanne reguleringer.

Parterne kan efter stk. 3 tage forbehold for at anvende artiklen på omfattede skatteaftaler, som allerede indeholder de pågældende bestemmelser. Parterne kan også tage forbehold, hvis det på anden mådes sikres, at de nævnte reguleringer vil finde sted. Det er ikke muligt for en part at tage forbehold for artiklen som helhed, selvom artiklens bestemmelser ikke betragtes som en minimumstandard.

Parterne skal efter stk. 4 notificere depositaren om forskellige nærmere angivne forhold.

Valg

Danmark tager forbehold efter Konventionens artikel 17, stk. 3 litra a, hvilket medfører at artiklen ikke anvendes på omfattede skatteaftaler, som allerede indeholder bestemmelser som nævnt i stk. 2.

C.F.8.3.1.18 Artikel 18: Valg af del VI (Voldgift)

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Konventionens bestemmelser om voldgift - konventionens del VI - skal aktivt tilvælges, hvis et land ønsker sine dobbeltbeskatningsoverenskomster omfattet af disse bestemmelser. Ved valg af del VI efter artikel 18 tilvælges konventionens artikel 19-26 om obligatorisk bindende voldgift.

Danmark tilvælger voldgiftsbestemmelserne i konventionens del IV. Voldgiftsbestemmelserne vil herefter gælde for Danmarks notificerede dobbeltbeskatningsoverenskomster (omfattede skatteaftaler), når den anden part træffer tilsvarende valg.

I forhold til en typisk dobbeltbeskatningsoverenskomst betyder dette, at overenskomstens artikel 25 (Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler) ændres på den måde, at bestemmelserne om voldgift indsættes.

Voldgiftsbestemmelserne i konventionen er langt mere detaljerede end de tilsvarende bestemmelser i OECD's model for dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor det stort set overlades til de kompetente myndigheder at fastsætte regler for anvendelsen af bestemmelsen. Selvom konventionens bestemmelser er forholdsvis detaljerede, forudsættes det også her, at de kompetente myndigheder ved gensidig aftale skal fastsætte de nærmere regler for anvendelsen af voldgiftsbestemmelserne, før disse kan finde anvendelse.

Når konventionens del VI tilvælges efter artikel 18, indebærer dette efter konventionens ordlyd, at konventionens artikel 19-26 som nævnt er tilvalgt. Imidlertid indeholder visse af disse artikler en mulighed for at foretage valg eller at tage forbehold. Der er derfor for disse artiklers vedkommende - som for den øvrige del af konventionen - behov for at tage stilling til de muligheder for valg og forbehold, som er indeholdt i de pågældende artikler.

Samtidig er det efter visse bestemmelser muligt for de to landes kompetente myndigheder at indgå aftaler om at anvende andre regler end dem, der fremgår af konventionen. Der er her ikke tale om valgmuligheder, der skal tages stilling til, eller forbehold, der kan tages. Der er derimod tale om, at konventionen bestemmer, at de kompetente myndigheder kan aftale de regler, de måtte finde det hensigtsmæssigt at anvende.

De bestemmelser, hvor det er muligt for de kompetente myndigheder at indgå sådanne aftaler, vedrører dog fortrinsvis forhold af proceduremæssig karakter. Det vil ikke være muligt for de kompetente myndigheder på et sådant grundlag f.eks. at indskrænke eller helt afskære muligheden for anvendelsen af voldgift for bestemte typer af sager, hvor der er tvivl om fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ligesom det heller ikke vil være muligt at ændre det forhold, at en

voldgiftskendelse er bindende for parterne, eller at den skattepligtige kan undlade at acceptere voldgiftskendelsen.

Disse forhold er nærmere uddybet i nedenstående gennemgang af artikel 19-26. Det bemærkes samtidig, at visse dele af disse bestemmelser indeholder ganske detaljerede regler om tidsfrister og sagsforløb, uden at disse er omfattet af de ovenfor nævnte bestemmelser om, at de to landes kompetente myndigheder i forskellige proceduremæssige spørgsmål kan indgå aftaler om at anvende andre regler end dem, der fremgår af konventionen.

Disse regler vil således skulle efterleves, sådan som de fremgår af konventionen, uden at det vil være muligt for de kompetente myndigheder at aftale en anden fremgangsmåde.

Endelig bemærkes, at det efter konventionens artikel 28 er muligt at tage forbehold med hensyn til anvendelsesområdet for voldgiftsbestemmelserne, og at artikel 36 indeholder særlige regler for, hvornår del VI får virkning.

Danmark tager forbehold, således at det bl.a. sikres, at alene EU's voldgiftsdirektiv vil finde anvendelse i forholdet mellem Danmark og andre EU-lande. Samtidig tager Danmark blandt andet forbehold, således at voldgift ikke kan anvendes i sager, hvor der er pålagt sanktioner for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed. Der henvises i øvrigt herom til den senere omtale af artikel 28.

Valg

Danmark vælger efter artikel 18 at anvende konventionens del VI.

C.F.8.3.1.19 Artikel 19: Obligatorisk bindende voldgift

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Konventionens artikel 19 udgør det egentlige grundlag for anvendelse af voldgift som instrument ved bilæggelse af tvister. Udgangspunktet er dobbeltbeskatningsoverenskomsternes bestemmelser om fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler, jf. også konventionens artikel 16. Efter disse bestemmelser skal de to landes kompetente myndigheder søge at nå til enighed, hvis en skattepligtig mener, at foranstaltninger truffet af den ene eller den anden kompetente myndighed medfører beskatning, som er i strid med den omfattede skatteaftale.

Imidlertid pålægger reglerne om indgåelse af gensidige aftaler i udgangspunktet alene de to landes kompetente myndigheder en forpligtelse til at søge at nå til enighed. Reglerne pålægger således kun de kompetente myndigheder en pligt til at sikre, at enighed faktisk opnås, og at dobbeltbeskatning på dette grundlag i tvivlstilfælde undgås, i det omfang reglerne om den gensidige aftaleprocedure tillige indeholder bestemmelser om voldgift.

For at en sag kan blive undergivet voldgift, skal en skattepligtig, jf. stk. 1, have indbragt sagen for en af de kompetente myndigheder med påstand om, at der er sket beskatning i strid med bestemmelserne i den omfattede skatteaftale. I et sådant tilfælde skal de to landes kompetente myndigheder søge at løse sagen ved gensidig aftale, således at beskatning i strid med den omfattede skatteaftale undgås. Hvis en sådan enighed ikke er opnået inden for en periode på to år, skal alle uløste spørgsmål undergives voldgift, hvis den skattepligtige skriftligt anmoder herom.

Fristen på to år regnes fra et starttidspunkt, som er afhængig af forskellige nærmere angivne omstændigheder. Det er dog muligt for de kompetente myndigheder inden udløbet af den nævnte to-årsfrist at aftale en anden tidsfrist. Voldgiftssagen skal behandles på den måde, som er foreskrevet i konventionens del VI og efter de regler og procedurer, som de kompetente myndigheder aftaler efter bestemmelserne i stk. 10.

Stk. 2 og 3 handler om tidsfrister. Når en kompetent myndighed har stillet den gensidige aftaleprocedure i bero, fordi en sag angående samme spørgsmål verserer ved en domstol eller et administrativt nævn, afbrydes den frist på to år, der er nævnt i stk. 1, indtil der er truffet en endelig afgørelse af domstolen eller det administrative nævn, eller den pågældende sag er stillet i bero eller trukket tilbage, jf. stk. 2. Det kommer således ikke den skattepligtige til skade for så vidt angår tidsfristerne, at en kompetent myndighed vælger at afvente afgørelsen af en lignende sag ved en domstol eller et administrativt nævn.

Fristen som nævnt i stk. 1 forlænges ligeledes, hvis en person, som er direkte berørt af sagen, ikke i rette tid tilvejebringer oplysninger af materiel karakter, som de kompetente myndigheder har anmodet om, jf. stk. 3.

Stk. 4 fastslår, at voldgiftskendelsen er endelig, og at den er bindende for de to landes kompetente myndigheder. Kendelsen skal gennemføres ved gensidig aftale.

Voldgiftskendelsen er dog ikke bindende for de kompetente myndigheder, hvis en person, som direkte er berørt af sagen, ikke inden for 60 dage accepterer den gensidige aftale, der skal gennemføre kendelsen. Accepteres den gensidige aftale ikke, kan sagen ikke gøres til genstand for yderligere behandling af de kompetente myndigheder.

Voldgiftskendelsen er heller ikke bindende for de kompetente myndigheder, hvis den i en endelig retsafgørelse i et af de to lande anses for at være ugyldig. I så fald anses voldgiftssagen for ikke at have fundet sted, idet reglerne om fortrolighed og om afholdelse af omkostninger dog skal respekteres. Det er i et sådant tilfælde muligt at indlede en ny voldgiftssag, medmindre de kompetente myndigheder træffer aftale om, at dette ikke skal tillades.

Endelig er voldgiftskendelsen heller ikke bindende for de kompetente myndigheder, hvis en person, som direkte er berørt, forfølger sagen ved domstole eller administrative nævn.

Stk. 5-9 fastsætter en række ganske detaljerede procedureregler om fremsendelse af meddelelser, anmodninger om supplerende oplysninger og om kommunikation og tidsfrister i forbindelse hermed og om fastsættelse af starttidspunktet for den to-årsfrist, der er nævnt i stk. 1.

Selvom konventionen som nævnt fastsætter detaljerede procedureregler, er det ikke tilstrækkeligt til, at en voldgiftssag vil kunne gennemføres i praksis. Landenes lovgivning og administrative praksis på dette område er ikke sammenfaldende, og der er behov for at kunne tilpasse anvendelsen af konventionen til de forhold, der måtte eksistere to berørte lande imellem.

Det fastsættes derfor i stk. 10, at de kompetente myndigheder ved gensidig aftale skal fastsætte nærmere regler for anvendelse af voldgiftsbestemmelserne. Der skal herunder fastsættes regler om, hvilke oplysninger der er nødvendige for, at en sag kan realitetsbehandles, mens de kompetente myndigheder derudover kan aftale det, de måtte finde fornødent, for at en sag skal kunne behandles. Aftalen mellem de kompetente myndigheder skal indgås, inden det første gang bliver muligt at anvende voldgift som instrument ved bilæggelsen af tvister mellem de to lande.

Det er efter stk. 11 muligt for en part at tage forbehold for den to-årsfrist, der er nævnt i stk. 1, og erstatte den med en tre-årsfrist. Fra et dansk synspunkt anses fristen på to år for at være passende. Samme frist findes i EU's voldgiftsdirektiv. Danmark tager derfor ikke et sådant forbehold.

Endelig er det efter stk. 12 muligt for en part at forbeholde sig ret til, at en sag ikke skal undergives voldgift, hvis en afgørelse om det pågældende spørgsmål allerede er truffet af en domstol eller et administrativt nævn i et af de to lande. Ligeledes skal en verserende voldgiftssag afsluttes, hvis en afgørelse om spørgsmålet træffes af en domstol eller et administrativt nævn, inden voldgiftspanelet har afsagt sin kendelse.

De kompetente myndigheder i Danmark har ikke mulighed for at fravige afgørelser, der er truffet af en retsinstans. Når en sag er afgjort ved en retsinstans, vil dette ikke kunne ændres af et voldgiftspanel. Danmark tager forbehold som nævnt i konventionens artikel 19, stk. 12, litra a og b. Et forbehold efter de nævnte bestemmelser vil efter bestemmelseernes ordlyd omhandle såvel afgørelser truffet af en domstol som afgørelser truffet af et administrativt nævn. Det er ikke muligt

at opsplitte forbeholdet, således at det kun omfatter den ene af de to typer sager. Dette betragtes ikke som en hindring for, at en afgørelse truffet af et administrativt nævn vil kunne undergives voldgift, når noget sådant er muligt efter national lovgivning.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 19, stk. 11. Der tages forbehold efter artikel 19, stk. 12, således at bestemmelserne i litra a og b finder anvendelse.

C.F.8.3.1.20 Artikel 20: Udpegning af voldgiftsmænd

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

De kompetente myndigheder har mulighed for ved gensidig aftale selv at fastsætte reglerne for udpegning af voldgiftsmænd, jf. stk. 1. Hvis dette ikke sker, gælder reglerne i stk. 2-4.

Efter stk. 2 består voldgiftspanelet af tre medlemmer med ekspertise eller erfaring i internationale skatteforhold. Hver kompetent myndighed skal inden for 60 dage efter sagens start udpege en voldgiftsmand, og disse skal inden 60 dage udpege det tredje medlem, som samtidig bliver formand for panelet. Formanden må ikke være statsborger eller hjemmehørende i nogen af de to lande. De udpegede voldgiftsmænd skal være upartiske og uafhængige.

Hvis en kompetent myndighed ikke udpeger en voldgiftsmand efter stk. 2, udpeges den pågældende efter stk. 3 af den højst rangerende embedsmand i OECD's Center for Skattepolitik og Administration, som ikke er statsborger i nogen af de to lande. På samme måde udpeges formanden, hvis de to udpegede voldgiftsmænd ikke udpeger det tredje medlem (formanden), jf. stk. 4.

C.F.8.3.1.21 Artikel 21: Fortrolighed i voldgiftssagen

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Det fastsættes i stk. 1, at oplysninger modtaget af voldgiftspanelet og oplysninger, som den kompetente myndighed modtager fra panelet, skal anses for oplysninger udvekslet efter bestemmelserne om udveksling af oplysninger og administrativ bistand i den omfattede skatteaftale. De regler om fortrolighed m.v., som findes i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes artikel om udveksling af oplysninger, gælder hermed tilsvarende i voldgiftssager. Voldgiftsmændene og højst tre medarbejdere pr. medlem anses i denne forbindelse for at være personer eller myndigheder, der kan modtage oplysninger.

De kompetente myndigheder skal efter stk. 2 sikre sig, at voldgiftsmændene og deres medarbejdere skriftligt indvilger i at behandle alle oplysninger vedrørende voldgiftssagen efter de fortrolighedsregler, der gælder efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten og de to landes interne lovgivning.

C.F.8.3.1.22 Artikel 22: Løsning af en sag inden afslutning af voldgiftsproceduren

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Efter bestemmelsen afsluttes en voldgiftssag, hvis de kompetente myndigheder når frem til en gensidig aftale, inden sagen er afsluttet, eller hvis den skattepligtige selv trækker sagen tilbage.

C.F.8.3.1.23 Artikel 23: Voldgiftsproceduren

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

De kompetente myndigheder har mulighed for ved gensidig aftale selv at fastsætte reglerne for voldgiftsproceduren.

Hvis dette ikke sker, gælder artiklens bestemmelser.

Stk. 1 fastsætter regler for en procedure, som baseres på et »endeligt tilbud« (»final offer«). Proceduren kendes også under betegnelsen »sidste bedste tilbud« (»last best offer«) og under populærbetegnelsen »baseball«.

Efter denne procedure skal den kompetente myndighed i hvert af de involverede lande indgive et løsningsforslag vedrørende alle uløste spørgsmål til voldgiftspanelet – det pågældende lands »endelige« eller »sidste bedste« tilbud. Tilbuddet skal begrænse sig til beløbsmæssige opgørelser eller anvendelse af skattesatser efter den omfattede skatteaftale.

Det er i visse tilfælde muligt for de kompetente myndigheder at fremkomme med alternative »endelige« tilbud, f.eks. hvis der er tvivl om, hvor en person er hjemmehørende, eller om der foreligger et fast driftssted. I et sådant tilfælde vil en kompetent myndighed kunne fremsætte et tilbud baseret på, at den skattepligtige er hjemmehørende i land A, og et andet tilbud baseret på, at den skattepligtige er hjemmehørende i land B, henholdsvis at der foreligger eller ikke foreligger fast driftssted. De kompetente myndigheder kan hver for sig udfærdige et papir til støtte for sine synspunkter over for voldgiftspanelet.

Voldgiftspanelet skal som sin afgørelse vælge et af de løsningsforslag, som de kompetente myndigheder er fremkommet med. Voldgiftspanelet kan med andre ord ikke forkaste samtlige de fremkomne »endelige« tilbud og træffe en afgørelse, der afviger fra disse. Kendelsen vedtages med simpelt flertal i panelet og afsiges skriftligt.

Voldgiftskendelsen har ikke præjudikatværdi. Det vil sige, at voldgiftskendelsen ikke kan anvendes som præcedens for andre sager.

Det er efter stk. 2 muligt for en part at tage forbehold for anvendelsen af stk. 1 og dermed for anvendelsen af »endeligt tilbud« som voldgiftsprocedure. I så fald anvendes en procedure baseret på »uafhængig udtalelse« (»independent opinion«).

Ved denne procedure skal de kompetente myndigheder sætte voldgiftspanelet i besiddelse af alle oplysninger, som kan være nødvendige for voldgiftskendelsen. Voldgiftspanelet afgør herefter de(t) indbragte spørgsmål efter de bestemmelser i den omfattede skatteaftale og de to landes interne lovgivning, som finder anvendelse. Anvendelsen af de to landes interne lovgivning inddrages dog kun i det omfang, at det er nødvendigt for at kunne fastslå, om de to lande har anvendt den omfattede skatteaftale korrekt.

Også ved anvendelse af denne procedure vedtages kendelsen med simpelt flertal og afsiges skriftligt, og heller ikke her har voldgiftskendelsen præjudikatværdi.

Fra dansk side anses proceduren »endeligt tilbud« at være den mest hensigtsmæssige, og Danmark tager ikke forbehold efter stk. 2. Proceduren »endeligt tilbud« sikrer en konsistent fortolkning af nationale skatteregler – nemlig den fortolkning, som de kompetente myndigheder hver især anlægger. Dette er ikke nødvendigvis tilfældet ved proceduren baseret på »uafhængig

udtalelse», da det her vil være op til voldgiftspanelet at fortolke såvel dobbeltbeskatningsoverenskomsterne som de to landes nationale skatteregler med deraf følgende mulighed for – med bindende virkning – at nå frem til et andet resultat, end de kompetente myndigheder selv er nået frem til.

Hvis en part tager forbehold som nævnt i stk. 2, og den anden part ikke gør, vil proceduren baseret på »uafhængig udtalelse« som udgangspunkt skulle anvendes. Det er dog efter stk. 3 muligt for en part, der ikke har taget forbehold efter stk. 2, at fastholde, at proceduren baseret på »uafhængig udtalelse« ikke skal anvendes. I sådanne tilfælde skal de kompetente myndigheder søge at nå til enighed om, hvilken procedure der skal anvendes. Indtil en sådan enighed er opnået, gælder bestemmelserne om bindende voldgift ikke for den pågældende omfattede skatteaftale.

Danmark tager et sådant forbehold. Herved sikres det, at voldgiftsproceduren i sådanne tilfælde ikke automatik bliver »uafhængig udtalelse« med de mulige risici, der ovenfor er nævnt, men i stedet en procedure, som begge parter kan tilslutte sig.

Efter stk. 4 kan en part vælge at anvende stk. 5 på sine omfattede skatteaftaler. Bestemmelserne i stk. 5 vil være gældende, når blot den ene part i en omfattet skatteaftale har valgt disse bestemmelser, jf. dog nedenfor.

Efter stk. 5 skal de kompetente myndigheder forud for påbegyndelsen af en voldgiftssag sikre sig, at de personer, der har indbragt sagen, og deres rådgivere skriftligt indvilger i ikke at videregive oplysninger, som modtages under voldgiftssagens behandling, til andre personer. Konsekvensen af at bryde dette tilsagn er, at voldgiftssagen såvel som den gensidige aftaleprocedure i forbindelse hermed afsluttes. Brud på fortroligheden medfører med andre ord, at de udestående spørgsmål, som ligger til grund for voldgiftssagen og den gensidige aftaleprocedure, forbliver uløste.

Danmark foretager et sådant valg, og at stk. 5 således skal være gældende for de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark notificerer som værende omfattet. Fortrolighed er af vital betydning i behandlingen af skattesager, og de konsekvenser af brud på fortroligheden, som er indeholdt i stk. 5, vil i sig selv medvirke til, at kravet om fortrolighed respekteres.

En part, som har valgt ikke at anvende stk. 5, kan efter stk. 6 forbeholde sig ret til ikke at anvende stk. 5 på en eller flere nærmere angivne omfattede skatteaftaler, selvom den anden part i de angivne aftaler har valgt det pågældende stykke, og bestemmelserne således skulle gælde for begge parter, jf. stk. 4. Der kan på dette punkt træffes differentierede valg, således at der kun tages forbehold efter stk. 6 for en del af de skatteaftaler, hvor det vil være muligt at tage forbehold.

Da Danmark vælger at anvende stk. 5, kommer forbehold efter stk. 6 ikke på tale for Danmarks vedkommende.

Stk. 7 kan betegnes som en modforholdsregel, som en part, der ønsker at anvende stk. 5, kan tage over for en part, der underkender dette ved at tage forbehold efter stk. 6. Den part, der ønsker at anvende stk. 5 og dermed sikre den fulde fortrolighed, kan tage forbehold for del VI som helhed over for omfattede skatteaftaler, hvor den anden part har taget forbehold efter stk. 6.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 23, stk. 2. Der tages forbehold efter artikel 23, stk. 3, således at bestemmelserne finder anvendelse.

Efter artikel 23, stk. 4, vælger Danmark at anvende artikel 23, stk. 5. Der tages forbehold efter artikel 23, stk. 7, således at bestemmelserne finder anvendelse.

C.F.8.3.1.24 Artikel 24: Aftale om en anden løsning

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Parterne kan efter stk. 1 vælge den mulighed, der er angivet i stk. 2, nemlig at de kompetente myndigheder inden for en periode på tre måneder kan nå frem til en anden løsning end den, der fremgår af voldgiftskendelsen. Det kræves dog, at begge parter har valgt denne mulighed.

Danmark vælger at anvende stk. 2. En tilsvarende bestemmelse findes i EU's voldgiftsdirektiv, hvorefter de kompetente myndigheder kan træffe en afgørelse, der afviger fra udtalelsen fra det rådgivende udvalg eller fra udvalget for alternativ tvistbilæggelse (direktivets artikel 15, stk. 2).

Det er efter stk. 3 muligt gennem et forbehold at begrænse denne valgmulighed til omfattede skatteaftaler, hvor voldgiftsproceduren baseret på »uafhængig udtalelse« finder anvendelse. Danmark tager ikke et sådant forbehold, da Danmark ikke ønsker denne procedure anvendt.

Valg

Efter artikel 24, stk. 1, vælger Danmark at anvende artikel 24, stk. 2. Danmark tager ikke forbehold efter artikel 24, stk. 3.

C.F.8.3.1.25 Artikel 25: Omkostninger ved voldgiftssagens behandling

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Omkostninger i forbindelse med behandlingen af en voldgiftssag skal efter konventionens artikel 25 afholdes på en måde, som fastsættes ved gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder. I fravær af en sådan aftale afholder hver part egne omkostninger og omkostningerne for den, der er udpeget som voldgiftsmand. Omkostninger for voldgiftspanelet's formand og andre omkostninger fordeles ligeligt.

C.F.8.3.1.26 Artikel 26: Kompatibilitet

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Bestemmelserne i del VI finder efter stk. 1 anvendelse i stedet for eller i fravær af bestemmelser om voldgift i omfattede skatteaftaler, når denne del efter artikel 18 er tilvalgt. Spørgsmål, som ville kunne være omfattet af voldgiftsproceduren, vil efter stk. 2 dog ikke kunne undergives voldgift, hvis spørgsmålet er omfattet af en sag, hvor et voldgiftspanel tidligere er blevet etableret efter en bilateral eller multilateral overenskomst. Samtidig fastsættes det i stk. 3, at del VI ikke er til hinder for opfyldelsen af mere omfattende forpligtelser om voldgift i andre overenskomster.

Valg

Endelig kan en part efter stk. 4 tage forbehold for anvendelsen af del VI – selvom denne del er tilvalgt – på omfattede skatteaftaler, der allerede indeholder bestemmelser om voldgift.

Danmark har ikke taget forbehold efter denne bestemmelse.

C.F.8.3.1.27 Artikel 27: Undertegnelse og ratifikation, tiltrædelse eller godkendelse

Dette afsnit handler om undertegnelse og ratifikation, tiltrædelse eller godkendelse.

Afsnittet indeholder:

- regel

Regel

Konventionen er åben for undertegnelse fra den 31. december 2016. Konventionen er med forbehold for ratifikation, tiltrædelse eller godkendelse.

C.F.8.3.1.28 Artikel 28: Forbehold

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Stk. 1 opregner de bestemmelser, hvor det efter konventionen er muligt at tage forbehold. Yderligere forbehold kan ikke tages bortset fra den mulighed, som er nævnt i stk. 2. Det kan dog tilføjes, at konventionens artikel 30 i praksis gør det muligt på bilateralt grundlag at omgå dette ved efterfølgende at ændre en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst eller indgå en ny, jf. bemærkningerne til artikel 30.

Stk. 2, litra a, gør det muligt for en part, der har tilvalgt konventionens voldgiftsbestemmelser, at tage et eller flere forbehold med hensyn til de former for sager, der skal kunne undergives voldgift. Det er på denne måde muligt for en part at begrænse anvendelsesområdet for voldgiftsbestemmelserne.

Hvis en part tager at sådant forbehold, skal forbeholdet accepteres af de øvrige parter, jf. litra b. Hvis en anden part gør indsigelse mod et sådant forbehold, finder konventionens bestemmelser om voldgift ikke anvendelse mellem den part, der har taget forbehold, og den part, der har gjort indsigelse.

Fra et dansk synspunkt bør voldgiftsbestemmelserne som udgangspunkt kunne anvendes på alle typer af sager, hvor en fysisk eller juridisk person mener sig udsat for beskatning i strid med bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som Danmark har notificeret, og for hvilken bestemmelserne i konventionens del VI er gældende. Imidlertid er der behov for på forskellige punkter at sikre den fornødne parallelitet mellem konventionens voldgiftsbestemmelser og EU-bestemmelserne om voldgift.

Det er ligeledes nødvendigt at være opmærksom på, at muligheden for at tage forbehold efter konventionens artikel 28, stk. 2, er helt åben. Der skal ikke træffes et valg mellem flere på forhånd definerede muligheder, ligesom det heller ikke nærmere er angivet, hvilke forbehold der kan tages. Det er således eksempelvis muligt for et land at tage forbehold for en bestemt type af sager. Herefter vil denne type sager ikke være omfattet af voldgiftsbestemmelserne efter de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som det pågældende land notificerer som omfattede skatteaftaler.

Danmark tager følgende forbehold:

For det første tager Danmark forbehold, således at konventionens voldgiftsbestemmelser ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og andre EU-lande.

Uden et sådant forbehold ville der kunne opstå tvivl om, hvorvidt den multilaterale konvention eller EU-retsakterne skulle anvendes i tilfælde, hvor anvendelsesområdet for konventionen afviger fra EU-retsakternes anvendelsesområde, eller hvor konventionen giver mulighed for anvendelse af

andre procedurer end EU-retsakterne. Med et sådant forbehold sikres det, at alle voldgiftssager over for andre EU-lande behandles inden for EU-voldgiftskonventionens og EU-voldgiftsdirektivets rammer.

For det andet tager Danmark forbehold for at sikre, at konventionens voldgiftsbestemmelser ikke finder anvendelse, hvis en part har pålagt en fysisk eller juridisk person sanktioner for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed.

Efter EU-direktivets artikel 16, stk. 6, kan en medlemsstat nægte adgang til voldgiftsproceduren, hvis der i den pågældende medlemsstat er pålagt sanktioner i forhold til den pågældende sag for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed. En tilsvarende bestemmelse findes ikke i konventionen. En skattepligtig vil således efter konventionens ordlyd kunne påberåbe sig voldgiftsproceduren, selvom de nævnte forhold er til stede, medmindre der er taget forbehold.

Med forbeholdet sikres det, at bestemmelsen om at voldgiftsbestemmelser ikke finder anvendelse, hvor en part har pålagt en fysisk eller juridisk person sanktioner for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed, ikke alene kommer til at gælde over for EU-lande, men kommer til at gælde generelt.

Efter artikel 28, stk. 9, kan en part, som har taget forbehold, til enhver tid trække det tilbage igen eller erstatte det med et mere begrænset forbehold. Det er ikke muligt at tage nye forbehold eller at udvide allerede gældende. De forbehold, der er taget fra dansk side ved ratifikationen af konventionen, er opregnet i lovens bilag 2. De danske forbehold vil hermed ikke kunne begrænses eller trækkes tilbage uden forudgående lovgivning.

Danmark har ingen indflydelse på, hvilke forbehold andre lande måtte tage, og i hvilket omfang sådanne forbehold senere måtte blive begrænset eller trukket tilbage. Tilbagetrækning eller begrænsning af et forbehold har virkning fra førstkommande 1. januar regnet efter udløbet af en periode på seks måneder fra det tidspunkt, hvor depositaren giver meddelelse om notifikationen. Hvis et land har taget forbehold på et område, hvor Danmark ikke har noget forbehold, og dette land senere trækker sit forbehold tilbage, vil dette således få virkning for Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land inden for de her nævnte tidsrammer.

Valg

Med virkning fra 1. januar 2021 er forbeholdene ændret, således at det ikke længere er et krav, at formanden for et voldgiftspanel skal være dommer, og Danmark kan offentliggøre et resumé af afgørelser truffet af voldgiftspaneler. Se [LOV nr. 2224 af 29/12/2020](#).

Der tages forbehold efter artikel 28, stk. 2, litra a på følgende områder:

1. Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse på omfattede skatteaftaler indgået mellem Danmark og andre EU-medlemslande.

2. Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse i sager, hvor en part har pålagt en fysisk eller juridisk person sanktioner for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed.

C.F.8.3.1.29 Artikel 29: Notifikationer

Dette afsnit handler om notifikationer.

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Artikel 29, stk. 1-4, opregner en lang række notifikationer, der efter forskellige bestemmelser i konventionen skal foretages.

En skatteaftale bliver omfattet af konventionen, hvis den er i kraft mellem to eller flere parter i konventionen, og hver part har foretaget en notifikation til depositaren, hvori aftalen er anført som en aftale, som ønskes omfattet af konventionen. Begge/alle parter i en aftale skal med andre ord melde den pågældende aftale ind, før den bliver en omfattet skatteaftale, hvor konventionens bestemmelser gælder.

Det er fra dansk side udgangspunktet, at alle gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster skal medtages under den multilaterale konvention. Det er dog i visse tilfælde aftalt med den anden part, helt eller delvist at gennemføre konventionens bestemmelser ved indgåelse af tillægsprotokoller til de gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette gælder bl.a.

dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande. Desuden er der indgået en helt ny dobbeltbeskatningsoverenskomst med Japan, hvor konventionens bestemmelser er medtaget.

De danske dobbeltbeskatningsoverenskomster, der i forbindelse med ratifikation af konventionen notificeres som omfattede skatteaftaler, er opregnet i lovens bilag 3. Der er i lovforslagets almindelige bemærkninger for hver overenskomst angivet lovgrundlaget for overenskomstens implementering i dansk ret. Endvidere er for hver enkelt overenskomst angivet nummer, dato og år for bekendtgørelsen.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Grønland er ikke notificeret, da Grønland ikke er part i konventionen. Det samme gælder Færøerne. Færøerne er dog omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande, hvor det som ovenfor nævnt er aftalt at gennemføre konventionens minimumbestemmelser i form af indgåelse af en tillægsprotokol.

Endvidere er dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Hviderusland ikke notificeret. Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst fra 1986 med det daværende Sovjetunionen gælder fortsat i forholdet mellem Danmark og Hviderusland – i øvrigt som den eneste af de tidligere sovjetrepublikker.

Denne overenskomst er udformet på en sådan måde, at den ikke kan justeres gennem den multilaterale konvention.

Det er efter stk. 5 muligt at tilføje nye dobbeltbeskatningsoverenskomster til listen over omfattede overenskomster.

Danmark undertegnede den 14. marts 2018 en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst med Armenien. Denne overenskomst er endnu ikke trådt i kraft. Det er hensigten at notificere denne overenskomst, når den er trådt i kraft.

Det er ikke muligt at fjerne allerede notificerede dobbeltbeskatningsoverenskomster (omfattede skatteaftaler) fra listen over omfattede skatteaftaler på anden måde, end at de berørte lande aftaler helt at ophæve dem.

C.F.8.3.1.30 Artikel 30: Senere ændringer af omfattede skatteaftaler

Dette afsnit handler om senere ændringer af omfattede skatteaftaler.

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Konventionens bestemmelser berører ikke senere ændringer af en omfattet skatteaftale, som parterne måtte blive enige om at foretage.

Dette indebærer, at to lande efterfølgende kan aftale bestemmelser, der fraviger konventionens bestemmelser bortset fra minimumstandarden, som landene har en forpligtelse til at respektere. I teorien er det således muligt for to lande at tilvælge samtlige konventionens frivillige elementer – eller nogle af dem – for derefter at indgå en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst, der alene respekterer minimumbestemmelserne.

C.F.8.3.1.31 Artikel 31: Konference mellem parterne

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Artikel 31 fastsætter, at der efter bestemmelsen kan indkaldes til en konference mellem parterne med henblik på at tage beslutninger eller at udøve funktioner, som måtte være påkrævet.

C.F.8.3.1.32 Artikel 32: Fortolkning og gennemførelse

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Artikel 32 fastsætter, at spørgsmål om fortolkning eller gennemførelse af bestemmelserne i en omfattet skatteaftale, som disse er ændret ved konventionen, skal afgøres efter den pågældende skatteaftales bestemmelser herom. Spørgsmål om fortolkning eller gennemførelse af selve konventionen kan behandles af en konference mellem parterne.

C.F.8.3.1.33 Artikel 33: Ændring

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Artikel 33 fastsætter, at enhver part kan foreslå ændringer af konventionen ved at tilstille depositaren den foreslåede ændring. Forslaget kan behandles på en konference mellem parterne.

C.F.8.3.1.34 Artikel 34: Ikrafttrædelse

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Artikel 34 fastsætter, at konventionen træder i kraft tre måneder efter deponeringen af det femte ratifikationsinstrument. Konventionen trådte på dette grundlag i kraft den 1. juli 2018. For parter, der ratificerer konventionen efter dette tidspunkt, træder konventionen i kraft tre måneder efter deponeringen af ratifikationsinstrumentet.

C.F.8.3.1.35 Artikel 35: Virkningstidspunkt

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Når konventionen er trådt i kraft for to parter, har dens bestemmelser efter stk. 1 for kildeskatters vedkommende virkning fra og med det næstfølgende kalenderår. For andre skatters vedkommende har konventionen virkning for skattepligtsperioder, der påbegyndes seks måneder efter, at konventionen er trådt i kraft for den sidste af de to parter.

Det er efter stk. 2 muligt for parterne at anvende skattepligtsperiode i stedet for kalenderår for så vidt angår kildeskatter. For andre skatter kan skattepligtsperioder, som begynder ved eller efter udløbet af et tidsrum på seks måneder erstattes af skattepligtsperioder, som begynder den 1. januar eller senere i det næste år, som begynder ved eller efter udløbet af et tidsrum på seks måneder, jf. stk. 3.

For så vidt angår konventionens artikel 16 om indgåelse af gensidige aftaler har konventionen efter stk. 4 virkning for sager, der indbringes for de kompetente myndigheder fra det tidspunkt, hvor konventionen for den sidste af de to parter er trådt i kraft, dvs. uden at der skal gå seks måneder. Bestemmelsen gælder dog ikke for sager, som på dette tidspunkt ikke ville kunne indbringes for den kompetente myndighed efter den omfattede skatteaftale, før denne blev ændret ved konventionen. Parterne kan efter stk. 6 tage forbehold med hensyn til stk. 4.

Stk. 5 fastsætter regler for virkningstidspunktet, når en ny skatteaftale notificeres som omfattet, jf. konventionens artikel 29, stk. 5. Tidsperioderne er de samme som for allerede gældende omfattede aftaler, jf. stk. 1, bortset fra, at der for kildeskatternes vedkommende er indsat en yderligere 30-dagesfrist, og at perioden på seks måneder for andre skatters vedkommende i sådanne tilfælde er en periode på ni måneder. Disse perioder regnes fra det tidspunkt, hvor depositaren giver meddelelse om udvidelsen af listen over omfattede skatteaftaler.

Endelig kan parterne efter stk. 7 tage en række forbehold. Indholdet i disse er, at virkningstidspunktet efter stk. 1 og 5 bliver 30 dage efter, at depositaren fra hver af de parter, der har taget forbehold, modtager meddelelse om, at den pågældende part har afsluttet sine interne procedurer for så vidt angår en specifik omfattet skatteaftale.

Valg

Danmark har ikke foretaget valg efter artikel 35, stk. 2. Danmark har valgt at anvende artikel 35, stk. 3. Derudover tager Danmark heller ikke forbehold efter artikel 35, stk. 6 og 7.

C.F.8.3.1.36 Artikel 36: Virkningstidspunkt for del VI (Voldgift)

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Valg

Regel

Artikel 36 fastsætter særlige regler for, hvornår konventionens bestemmelser om voldgift får virkning.

Bestemmelserne får efter stk. 1 virkning for sager, der indbringes for de kompetente myndigheder fra det tidspunkt, hvor konventionen for den sidste af de to parter er trådt i kraft. Bestemmelserne får endvidere virkning for sager, der er indbragt forud for dette tidspunkt. I sådanne tilfælde får bestemmelserne virkning fra det tidspunkt, hvor de to parter har notificeret depositaren om, at de har indgået en gensidig aftale efter konventionens artikel 19, stk. 10, om voldgiftsbestemmelsernes praktiske anvendelse, herunder hvornår en sag skal anses for at være indbragt. En part kan dog efter stk. 2 forbeholde sig ret til kun at anvende voldgiftsbestemmelserne på sager, der på tidspunktet for konventionens ikrafttræden allerede er indbragt, i det omfang at dette i det enkelte tilfælde aftales mellem de kompetente myndigheder.

Stk. 3-5 fastsætter regler for voldgiftsbestemmelsernes virkningstidspunkt i tilfælde, hvor nye skatteaftaler meldes ind i konventionen, eller hvor en part tilvælger konventionens del VI om voldgift, efter at konventionen er trådt i kraft for den pågældende part. I sådanne tilfælde får voldgiftsbestemmelserne virkning på det tidspunkt, hvor depositaren giver meddelelse om de notifikationer, som den pågældende part har foretaget.

Valg

Danmark tager ikke forbehold efter artikel 36, stk. 2.

C.F.8.3.1.37 Artikel 37: Udtræden

Dette afsnit handler om udtræden af konventionen.

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Enhver part kan efter stk. 1 til enhver tid udtræde af konventionen. Der er ikke noget »opsigelsesvarsel«.

Udtræden har efter stk. 2 virkning fra det tidspunkt, hvor depositaren modtager notifikation herom. Selvom en part udtræder af konventionen, opretholdes de ændringer i den pågældende parts skatteaftaler, som konventionen afstedkommer. Et land kan således ikke annullere de ændringer, som konventionen medfører for det pågældende lands dobbeltbeskatningsoverenskomster, ved at udtræde af konventionen.

C.F.8.3.1.38 Artikel 38: Protokoller

Dette afsnit handler om protokoller.

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Det er muligt at supplere konventionen med protokoller. Konventionen kan således ændres ved en ændringsprotokol på samme måde, som det er tilfældet for dobbeltbeskatningsoverenskomster.

C.F.8.3.1.39 Artikel 39: Depositaren

Dette afsnit handler om depositaren.

Afsnittet indeholder:

- Regel

Regel

Generalsekretæren for Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling, OECD, er efter stk. 1 depositar for konventionen og eventuelle tillægsprotokoller. Depositarens opgaver er opregnet i stk. 2 og 3.

Konventionen skal ratificeres af de enkelte lande, før den kan træde i kraft og få virkning for de pågældende. Ratifikationen foregår ved, at der afleveres et ratifikationsinstrument hos den, der efter konventionens bestemmelser er depositar, dvs. OECD's generalsekretær.

Sammen med det formelle ratifikationsinstrument afleveres et dokument med de forbehold, som det pågældende land ønsker at tage, og de notifikationer, der efter konventionens bestemmelser skal foretages.

Et sådant dokument blev også afleveret ved undertegnelsen af konventionen, hvilket for Danmarks og mange andre landes vedkommende skete den 7. juni 2017, jf. oversigten i afsnit 5 i lovforslagets almindelige bemærkninger. Disse forbehold og notifikationer skal dog betragtes som foreløbige, idet de skal bekræftes. De endelige og bindende notifikationer foretages således i forbindelse med ratifikationen af konventionen.

I lovens bilag 2 er opregnet de forbehold, som Danmark har taget, og de øvrige valg, som er truffet. De nævnte forbehold og valg vil indgå i endelige og bindende notifikationer, der vil blive foretaget i forbindelse med ratifikationen.

Ratifikationsinstrumentet er for Danmarks vedkommende afleveret den 30. september 2019.

Se også

[Database vedr. lande og deres valg.](#)

C.F.8.4 EU-voldgiftsdirektivet

Indhold

Dette afsnit handler om Rådets direktiv om skattetvistbilæggelsesmekanismer i Den Europæiske Union.

EU-voldgiftsdirektivet om skattetvistbilæggelsesmekanismer i Den Europæiske Union er gennemført ved § 2 i lov nr. 1726 af 27/12 2018, der ændrer lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), jf. lovbekendtgørelse nr. 111 af 21. februar 2006, hvorefter det af § 2, stk. 1, fremgår: [Rådets direktiv 2017/1852/EU](#) af 10. oktober 2017 om skattetvistbilæggelsesmekanismer i Den Europæiske Union gælder her i landet.

Afsnittet indeholder:

- Rådets Direktiv om skattetvistbilæggelsesmekanismer i Den Europæiske Union
- Første fase: Indbringelse af klagen
- Anden fase: Gensidig aftaleprocedure
- Tredje fase: Tvistbilæggelse gennem voldgift
- Forholdet til EU-voldgiftskonventionen og DBO'erne

Se også

Se også afsnit:

- [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst.
- [C.F.8.2.2.25](#) om gensidig aftaleprocedure (MAP).
- [C.F.8.3](#) Multilateral konvention af 24. november 2016 til gennemførelse af tiltag i DBO'er til bekæmpelse af skatteudhuling og overskudsflytning ("MLI'en").
- [C.D.11.15.2.2.2](#) om EU-voldgiftskonventionen.

Rådets Direktiv om skattetvistbilæggelsesmekanismer i Den Europæiske Union

Direktivet finder anvendelse på alle skattesubjekter, som skal svare skat af indkomst og kapital, der er dækket af bilaterale aftaler og EU-voldgiftskonventionen.

Direktivet opstiller et system, som består af tre faser: 1) indbringelse af klagen, 2) gensidig aftaleprocedure og 3) tvistbilæggelse gennem voldgift.

Første fase: Indbringelse af klagen

En skatteyder kan klage, hvis vedkommende mener, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en konvention, som er omfattet af direktivet, er fortolket eller anvendt forkert i relation til vedkommende. Klagen kan indgives til skattemyndighederne i hver af de berørte medlemsstater med en anmodning om løsning heraf. Klagen skal indgives inden for en frist på 3 år, efter at skatteyderen modtager den første meddelelse om det forhold, der giver anledning til tvisten om fortolkning eller anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller konventionen. Retten til at klage gælder både for personer og selskaber.

Den meddelelse, hvorfra fristen beregnes, kan være en afgørelse, en kendelse eller en betalingsanmodning. Hvor en skatteyder får medhold i en klage, der behandles i det administrative klagesystem, og Skatteministeriet indbringer den administrative afgørelse for domstolene, beregnes fristen fra det tidspunkt, hvor Skatteministeriets stævning indgives til retten.

Klagen kan indsendes til skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor klageren er hjemmehørende. Fysiske personer samt mindre virksomheder, som ikke indgår i en større koncern (defineret ud fra EU's regnskabsdirektiv 2013/34/EU), kan alene sende klagen til skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende, men er klageren en del af en stor koncern, skal klagen indgives samtidigt til alle de berørte medlemsstaters skattemyndigheder.

Klagens indhold og oplysninger

Ifølge direktivet skal klagen indeholde en række oplysninger til identificering af klageren, beskrivelse af sagen, henvisning til relevante regler og relevante dokumenter til belysning af sagen jf. nærmere direktivets artikel 3.

De berørte skattemyndigheder har herefter en frist på tre måneder til at anmode om yderligere oplysninger. Skatteyderen har en frist på tre måneder til at besvare skattemyndighedernes anmodning. Skattemyndighederne skal inden for seks måneder fra modtagelsen af klagen eller modtagelsen af eventuelle supplerende oplysninger, som skattemyndigheden har anmodet om, tage stilling til, om klagen kan accepteres, så den kan tages under behandling.

En skattemyndighed kan beslutte at løse tvistsspørgsmålet ensidigt uden at inddrage de øvrige kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater, hvorefter procedurerne i henhold til direktivet bringes til ophør. Yderligere kan skatteyderen trække klagen tilbage, ved at klageren giver skriftlig meddelelse herom til skattemyndighederne i de berørte medlemsstater, hvorefter procedurerne i henhold til direktivet tilsvarende bringes til ophør.

Afvisning af klage

Direktivet indeholder bestemmelser for, under hvilke omstændigheder en skattemyndighed kan afvise klagen. Afvisning af klagen kan ske,

- 1) hvis klagen ikke opfylder kravene i direktivet til indholdet af klager,
- 2) hvis skattemyndigheden vurderer, at der ikke har fundet nogen dobbeltbeskatning sted, eller
- 3) hvis klagen er indgivet for sent (overskridelsen af fristen på 3 år). Et afslag skal indeholde en overordnet begrundelse for afslaget.

Hvis en skattemyndighed i en berørt medlemsstat ikke har truffet afgørelse om, hvorvidt klagen skal accepteres eller afvises inden for 6-månedersfristen, anses klagen for accepteret af den pågældende skattemyndighed.

Hvis to eller flere skattemyndigheder i de berørte medlemsstater er uenige i vurderingen af klagen, skal sagen løses ved voldgift, jf. fase 3 nedenfor.

Hvis klagen afvises af alle de involverede medlemsstaters skattemyndigheder, vil skatteyderen fortsat kunne vælge at gå til nationale instanser og derigennem kunne appellere de enkelte skattemyndigheders afslag i overensstemmelse med nationale regler, dvs. f.eks. til nationale domstole.

Hvis skatteyderen udøver denne ret til at påklage afgørelsen, og afvisningen omstødes i mindst ét af de berørte medlemsstater, men ikke alle, kan der ikke fremsættes en anmodning om voldgift efter procedurerne i direktivet, hvis

1. afgørelsen stadig er under påklage i henhold til klageproceduren i de berørte medlemsstater,
2. afgørelsen stadig kan påklages yderligere i henhold til klageproceduren i de berørte medlemsstater eller
3. en afgørelse om afvisning er blevet stadfæstet ved klageproceduren under i), og det ikke er muligt at fravige afgørelsen fra den relevante domstol eller andre judicielle myndigheder i nogen af de berørte medlemsstater.

Anden fase: Gensidig aftaleprocedure

Accepterer de berørte skattemyndigheder, at klagen tages under behandling, skal de sammen inden for to år forsøge at nå til enighed om fjernelse af dobbeltbeskatningen gennem en gensidig aftaleprocedure, hvor de involverede skattemyndigheder ved forhandling forsøger at opnå enighed om løsning af tvisten. De to år regnes fra det tidspunkt, hvor den sidste af de involverede skattemyndigheder har meddelt skatteyderen, at de accepterer at tage klagen op til behandling. Fristen på to år kan forlænges med op til et år efter anmodning fra en af de berørte skattemyndigheder til alle de øvrige berørte skattemyndigheder.

Opnås der enighed mellem skattemyndighederne om en aftale, skal skattemyndighederne sende aftalen til skatteyderen som en afgørelse, der er bindende for skattemyndighederne. Skatteyderen kan acceptere afgørelsen, hvorefter aftalen kun kan håndhæves af skatteyderen, forudsat at vedkommende frasiger sig retten til at få tvistsspørgsmålet prøvet gennem nationale retsmidler (f.eks. nationale domstole). Såfremt skatteyderen allerede har indledt procedure i forbindelse med sådanne retsmidler, bliver afgørelsen kun bindende, hvis skatteyderen senest 60 dage efter afgørelsen godtgør overfor skattemyndighederne, at der er taget skridt til at bringe disse procedurer til ophør.

Tredje fase: Tvistbilæggelse gennem voldgift

Nedsættelse af rådgivende udvalg

I følgende tilfælde vil der kunne nedsættes et rådgivende udvalg:

1. a) Hvis én eller flere, men ikke alle, af de berørte skattemyndigheder afviser klagen.
2. b) Hvis de berørte medlemsstaters skattemyndigheder har accepteret klagen, men ikke har kunnet opnå enighed under den gensidige aftaleprocedure inden for fristen herfor.

Skatteyderen kan fremsætte en anmodning om voldgift i situation a, forudsat at anmodningen indeholder en erklæring om, at afvisningen ikke kan påklages, ikke er under påklage, eller at skatteyderen formelt har givet afkald på sin ret til at påklage afgørelsen i henhold til gældende nationale bestemmelser.

Afviser én af de berørte skattemyndigheder klagen (situation a ovenfor), skal et rådgivende udvalg nedsættes efter anmodning fra skatteyderen. Skatteyderen har en frist på 50 dage efter modtagelse af afvisningen til at anmode herom. Det rådgivende udvalg skal nedsættes inden 120 dage efter anmodningens modtagelse. Det rådgivende udvalg skal træffe afgørelse inden for seks måneder efter nedsættelsen af udvalget, om hvorvidt klagen skal afvises eller accepteres. Denne afgørelse meddeles skattemyndighederne inden for 30 dage efter, at afgørelsen er truffet. Accepterer det rådgivende udvalg klagen, begynder den gensidige aftaleprocedure, jf. fase 2 ovenfor, på anmodning fra én af de berørte medlemsstaters skattemyndigheder. Såfremt ingen af de berørte skattemyndigheder inden 60 dage efter datoen for meddelelsen om det rådgivende udvalgs afgørelse anmoder om, at der indledes en gensidig aftaleprocedure, afgiver det rådgivende udvalg udtalelse om, hvordan tvistsspørgsmålet skal løses.

Afviser det rådgivende udvalg klagen, vil den være at betragte som afvist, men skattheyderen vil kunne vælge at bringe tvistsspørgsmålet for nationale instanser efter nationale regler, f.eks. nationale domstole.

Opnår de berørte medlemsstaters skattemyndigheder ikke en aftale om fjernelse af dobbeltbeskatningen efter den gensidige aftaleprocedure inden for fristen (situation b ovenfor), skal et rådgivende udvalg nedsættes efter anmodning fra skattheyderen.

Skattheyderen har en frist på 50 dage efter modtagelse af notifikation om, at der ikke har kunnet opnås en aftale, til at anmode om voldgift. Det rådgivende udvalg skal nedsættes inden 120 dage efter anmodningen er modtaget. Udvalgets opgave er at afgive en udtalelse om løsning af tvisten. Det rådgivende udvalg har seks måneder til at afgive en udtalelse i sagen.

I begge situationer (a og b) gælder, at hvis et rådgivende udvalg ikke udpeges inden for fristen på 120 dage, kan skattheyderen gå til de nationale domstole for at få et rådgivende udvalg udpeget.

Det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 763 af 27. november 1991 (Folketingstidende 1991-92, tillæg A, spalte 598 f.), som implementerer EU-voldgiftskonventionen, at hvis en stats interne lovgivning ikke tillader den kompetente myndighed at fravige afgørelser, der er truffet af en retsinstans, vil det rådgivende udvalg ikke kunne nedsættes, medmindre foretagendet (virksomheden) har ladet fristen for søgsmål udløbe eller har givet afkald på dette søgsmål.

De kompetente skattemyndigheder i Danmark kan ikke fravige afgørelser, der er truffet af retsinstanser. Efter direktivet vil virkningen af en dom være, at de kompetente myndigheder, der er afskåret fra at fravige dommen, kan foranledige en gensidig aftaleprocedure afbrudt, afskæring af berørte personers adgang til at anmode om voldgift, hvis fristen for den gensidige aftaleprocedure er udløbet, og afbrydelse af en igangværende voldgift. I modsætning til reglerne i EU-voldgiftskonventionen vil selve sagsanlægget imidlertid ikke hindre voldgift efter reglerne i direktivet. Hvis der efter sagsanlægget indledes en gensidig aftaleprocedure eller en voldgiftsprocedure efter anmodning fra skattheyderen, vil der f.eks. være mulighed for at sætte retssagen i bero, mens disse procedurer er i gang, og dermed hindre, at en dom i sagen vil begrænse de mulige udfald af den gensidige aftaleprocedure eller hindre voldgiften. Hvis sagsanlægget er indledt af Skatteministeriet, vil Skatteministeriet give instruktion til Kammeradvokaten om, at retssagen begæres stillet i bero.

Formålet med reglen om, at procedureerne efter direktivet kan afbrydes, hvis der falder en dom i et af de berørte lande, og at de kompetente myndigheder i det pågældende land ikke kan fravige dommen, er at undgå den situation, at det rådgivende udvalg eller udvalget for alternativ tvistbilæggelse kommer til et andet resultat end det, som er fastsat ved domstolen, da dette resultat alene ville kunne gennemføres i det andet berørte land eller de andre berørte lande.

Bestemmelser om det rådgivende udvalg

Forslaget indebærer, at et rådgivende udvalg i begge tilfælde (a og b) vil bestå af

- en uafhængig formand,
- én eller to repræsentanter for hver af de berørte skattemyndigheder, og
- en eller to uafhængige personer udpeget af de berørte medlemsstaters skattemyndigheder.

Reglerne for udpegning af de uafhængige personer, aftales mellem de berørte medlemsstaters kompetente myndigheder. De uafhængige personer udpeges fra en liste, som Kommissionen fører, og som hver medlemsstat nominerer mindst tre personer til. Personerne skal være uafhængige af de berørte skattemyndigheder såvel som af skattheyderen og skal i øvrigt give anledning til tilstrækkelig sikkerhed for objektivitet i forhold til bilæggelse af den konkrete tvist.

De udpegede repræsentanter for de berørte skattemyndigheder og de udpegede uafhængige personer udpeger formanden fra den samme liste.

De berørte skattemyndigheder kan aftale, at der nedsættes et udvalg til alternativ tvistbilæggelse, der kan afvige fra et rådgivende udvalg med hensyn til sammensætning og form og kan benytte sig af andre procedurer eller metoder til bilæggelse af tvisten, så længe det fører til afgivelsen af en bindende udtalelse om løsningen af tvisten inden for fristen (de 6 måneder evt. 3 måneder). Det er de berørte skattemyndigheder, der fastsætter reglerne for udvalg til alternativ tvistbilæggelse.

De berørte medlemsstats skattemyndigheder har seks måneder efter, at det rådgivende udvalg eller udvalget til alternativ tvistbilæggelse har afgivet sin udtalelse, til at opnå enighed om en afgørelse. Skattemyndighederne kan i denne forbindelse godt nå til et resultat, som afviger fra tilkendegivelsen fra det rådgivende udvalg eller udvalget til alternativ tvistbilæggelse, men hvis de ikke når til enighed inden for de seks måneder, vil de være bundet af udtalelsen fra det rådgivende udvalg eller udvalget til alternativ tvistbilæggelse.

Afgørelsen

Hver medlemsstats skattemyndighed skal inden for en frist på 30 dage meddele skatteyderen den endelige afgørelse om tvistspørgsmålets løsning. Meddeles den endelige afgørelse ikke inden for 30 dage efter, at afgørelsen er truffet, kan den berørte skatteyder indgive en klage i den medlemsstat, hvor vedkommende er hjemmehørende, i overensstemmelse med de gældende nationale regler med henblik på at opnå den endelige afgørelse. Ifølge Skatteforvaltningens særlige klageregler og retningslinjer vil en sådan indsigelse over f.eks. klagebehandlingstiden i Skatteforvaltningen kunne behandles af Skatteforvaltningen, da en sådan indsigelse ikke er en klage over selve afgørelsen og ikke har betydning for afgørelsens gyldighed. Er skatteyderen utilfreds med resultatet heraf, kan en sådan indsigelse efter anmodning fra skatteyderen behandles af Skatteforvaltningens borger- og retssikkerhedschef.

Afgørelser er bindende for skattemyndighederne og kan håndhæves af skatteyderen, forudsat at vedkommende frasiger sig retten til at benytte nationale retsmidler (f.eks. nationale domstole). Såfremt skatteyderen vælger at benytte nationale retsmidler, vil afgørelsen fra det rådgivende udvalg eller udvalget til alternativ tvistbilæggelse miste sin bindende virkning i forhold til skattemyndighederne.

De afgørelser, som de berørte skattemyndigheder træffer, skal offentliggøres, hvis hver af de berørte skatteydere giver samtykke til det. Giver et samtykke ikke, offentliggør skattemyndighederne et kort sammendrag af afgørelsen. Sammendraget sendes forud for offentliggørelsen til skatteyderen, og hvis skatteyderen i denne forbindelse anmoder om det, vil skattemyndighederne være afskåret fra at offentliggøre oplysninger, der vedrører handels-, forretnings-, industri- eller erhvervshemmeligheder eller handelsprocedurer, eller som er i strid med almindelige retsprincipper.

Forholdet til EU-voldgiftskonventionen og DBO'erne

EU-voldgiftskonventionen er gennemført i dansk ret ved lov nr. 763 af 27. november 1991 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen).

EU-voldgiftskonventionen har til formål at ophæve dobbeltbeskatning i transfer pricing-sager. Rådets direktiv om skattetvistbilæggelsesmekanismer i Den Europæiske Union bygger på den eksisterende EU-voldgiftskonvention, der allerede indeholder en obligatorisk bindende voldgiftsmekanisme, men udvider anvendelsesområdet, jf. ovenfor, og tilføjer målrettede håndhævelsesmidler for at imødegå de vigtigste identificerede mangler, for så vidt angår håndhævelsen og effektiviteten af voldgiftsmekanismen. Se nærmere om EU-voldgiftskonventionen under [C.D.11.15.2.2.2](#)

Ingen af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået med andre EU-lande, indeholder bestemmelser om voldgift. Danmarks ratificering af voldgiftsbestemmelsen i MLI omfatter ikke DBO'erne med EU-landene. Det er derfor voldgiftsbestemmelserne i EU-voldgiftsdirektivet, som finder anvendelse for Danmarks DBO'er med andre EU-lande. Se nærmere herom under [C.F.8.3](#) vedrørende Multilateral konvention af 24. november 2016 til gennemførelse af tiltag i DBO'er til bekæmpelse af skatteudhuling og overskudsflytning ("MLI'en").

Indhold

Dette afsnit handler om de overenskomster og aftaler, som Danmark har indgået med andre lande og områder for at undgå dobbeltbeskatning.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler ([C.F.9.1](#))
- Danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler ([C.F.9.2](#)).

C.F.9.1 Generelt om dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Indhold

Afsnittet handler om nogle formelle og generelle ting vedrørende de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

Afsnittet indeholder:

- Vejledningens gennemgang af overenskomster og andre internationale aftaler
- Færøerne og Grønland
- Overenskomst eller aftale
- Protokoller
- En dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver til
- Sprog
- Forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og dansk ret.

Vejledningens gennemgang af overenskomster og andre internationale aftaler

Indholdet af de dobbeltbeskatningsoverenskomster og andre internationale aftaler, som Danmark har indgået, bliver gennemgået i hovedtræk i afsnit [C.F.9.2](#). I gennemgangen fokuseres der især på de områder, hvor de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster/aftaler afviger fra OECD's modeloverenskomst/modelaftaler.

Bemærk

Afsnittet indeholder udelukkende en gennemgang af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og aftalerne. Afsnittet indeholder ikke en gennemgang af skattereglerne i de pågældende lande. Skatteministeriet kan ikke på forhånd med den fornødne sikkerhed udtale sig om skattereglerne i samtlige de lande, som Danmark har indgået aftaler med. Under historiskemaet er der dog så vidt muligt indsat et link til den udenlandske skattemyndigheds hjemmeside.

Færøerne og Grønland

Disse dele af riget anses i skattemæssig henseende for udland i forhold til Danmark. Skatteområdet er en del af selvstyreordningerne for Færøerne og Grønland, og dansk skattelovgivning gælder ikke i disse dele af riget. Dette afspejles i det forhold, at der er indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster/aftaler mellem Færøerne og/eller Grønland og Danmark.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, medmindre det specifikt er aftalt mellem Færøerne og/eller Grønland og det land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Færøerne og Grønland har mulighed for selv at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande. Vejledningen medtager ikke omtale af Færøernes og Grønlands overenskomster og aftaler.

I praksis anvendes der forskellige udtryk for dobbeltbeskatningsoverenskomster. Nogle lande ønsker at anvende udtrykket "overenskomst" (eng.: "Convention"), mens andre ønsker at anvende udtrykket "aftale" (eng.: "Agreement").

Danmark har ingen præferencer for det ene eller det andet udtryk, da det ikke gør nogen forskel i dansk ret. Danmark accepterer derfor de ønsker, som modparten måtte have på dette område. Fra et dansk synspunkt anvendes udtrykkene dobbeltbeskatningsoverenskomst og dobbeltbeskatningsaftale synonymt.

Fra et dansk synspunkt gør det heller ingen forskel, om overenskomsten/aftalen er indgået mellem "Kongeriget Danmark og X-land", eller om den er indgået mellem "Regeringen i Kongeriget Danmark og Regeringen i X-land".

Protokoller

Nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster har en protokol. En protokol er et tillæg, som udgør en del af den samlede overenskomst. En protokol er lige så bindende for de to lande som selve dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Protokoller kan blive til på to måder.

For det første kan parterne under forhandlingerne om at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst finde behov for,

- at forståelsen af visse af overenskomstens bestemmelser gøres tydelig, eller
- at få fastslået, at en bestemmelse skal administreres på en bestemt måde.

Dette vil man typisk nedfælde i en protokol. I protokollen henviser man så til de relevante bestemmelser og angiver, hvordan bestemmelserne skal forstås eller administreres. Egentlige materielle regler ses undertiden også indføjet i sådanne protokoller.

Den anden måde at anvende protokoller på er ved ændringer af eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Når en dobbeltbeskatningsoverenskomst først er indgået, vil den i de fleste tilfælde gælde i mange år fremover, men der kan opstå tilfælde, hvor de to lande finder behov for at ændre enkelte bestemmelser, uden at det er nødvendigt at genforhandle hele dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Det kan man gøre med en protokol - somme tider kaldet en ændringsprotokol. En ændringsprotokol har samme funktion som en ændringslov i intern dansk ret. I en ændringsprotokol går man - ganske som i en ændringslov - specifikt ind og erstatter en hidtil gældende bestemmelse i overenskomsten med en ny.

En dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver til

En dobbeltbeskatningsoverenskomst er et resultat af en forhandling mellem to parter, hvis interesser i sagens natur ikke nødvendigvis er sammenfaldende.

Der findes ingen formelle regler for, hvordan forhandlinger om indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst kommer i stand. Nogle lande lægger vægt på at opbygge så stort et net af dobbeltbeskatningsoverenskomster som muligt, mens andre lande i højere grad søger at målrette indsatsen mod de lande og regioner, som man har størst økonomisk og erhvervsmæssigt samkvem med. Til gengæld ligger resten af forløbet i nogenlunde faste rammer.

Forhandlinger om at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst foregår ved, at de to parter mødes på embedsmandsplan. Forud for forhandlingerne har de to parter oftest udvekslet et udkast til en overenskomst, ligesom de hver især har sat sig ind i modpartens skattelovgivning og undersøgt de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som modparten har indgået med andre lande.

Når der på embedsmandsplan er opnået enighed om indholdet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil lederne af de to forhandlingsdelegationer sædvanligvis hver især sætte deres initialer nederst på hver side i den overenskomsttekst, man er blevet enige om.

At sætte initialer på har ikke i sig selv nogen retsvirkning. Det er kun et udtryk for, at de to forhandlingsledere over for hinanden forpligter sig til at søge politisk tilslutning i deres respektive lande til, at der indgås en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det indhold, man er blevet enige om.

I Danmark er proceduren herefter den, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten forelægges skatteministeren til politisk godkendelse. Når skatteministeren har godkendt den nye overenskomst, og den tilsvarende er politisk godkendt i det andet land, er man klar til at undertegne overenskomsten. Betegnelserne "undertegne" og "underskrive" anvendes synonymt.

Undertegnelsen foregår på politisk niveau, dvs. af en minister. Det behøver ikke nødvendigvis være skatteministeren. Undertegnelsen kan også foretages af en embedsmand, der er bemyndiget hertil af en minister. Det vil typisk være Skatteministeriets departementschef eller Danmarks ambassadør i det andet land, men det kan i princippet være hvem som helst.

Undertegnelsen i sig selv har heller ikke nogen retsvirkning. Ved undertegnelsen forpligter de to regeringer sig over for hinanden til at søge de nødvendige godkendelsesprocedurer gennemført, for at overenskomsten kan tiltrædes og dermed træde i kraft.

I Danmark indebærer godkendelsesproceduren, at Folketinget skal vedtage en lov, der bemyndiger regeringen til at tiltræde den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette skal ske i hvert enkelt tilfælde.

Godkendelsesprocedurerne varierer fra land til land og afhænger af det enkelte lands lovgivning. Det er uden betydning for Danmark, hvordan proceduren er i det andet land. Det afgørende er, at de godkendelsesprocedurer, der er foreskrevet i det andet lands lovgivning, faktisk gennemføres.

Når Folketinget har vedtaget en lov, der bemyndiger regeringen til at tiltræde en dobbeltbeskatningsoverenskomst, bliver det meddelt det andet land. Dette sker ved en formel tiltrædelsesnote, der fremsendes til det andet land ad diplomatisk vej, dvs. via Udenrigsministeriet.

Tilsvarende modtager Danmark en tiltrædelsesnote fra det andet land, når man dér har afsluttet sine godkendelsesprocedurer.

Nye dobbeltbeskatningsoverenskomster træder som oftest i kraft på den dato, hvor det sidste af de to lande afleverer sin tiltrædelsesnote. Undertiden aftales det dog, at der skal gå 30 dage, inden overenskomsten træder i kraft.

Overenskomsten kan træde i kraft på et hvilket som helst tidspunkt af året. Det vigtigste er ikke det formelle ikrafttrædelsestidspunkt, men det tidspunkt, hvor den nye overenskomst finder anvendelse. Dette fremgår af overenskomstens ikrafttrædelsesbestemmelser, og det er næsten altid det indkomstår, der begynder fra og med førstkommande årsskifte.

Endelig skal den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst bekendtgøres. Dette sker i Lovtidende C, hvor internationale overenskomster og aftaler bekendtgøres.

Protokoller til ændring af eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster følger samme procedurer som sker, når "hele" overenskomster bliver indgået.

Skatteinformationsudvekslingsaftaler følger i forløbet frem til og med undertegnelsen nøjagtigt samme procedure som dobbeltbeskatningsoverenskomster. Men godkendelsesproceduren er simplere. Da skatteinformationsudvekslingsaftalen ikke ændrer fordelingen af beskatningsretten til en indtægt, er det ikke nødvendigt at forelægge den for Folketinget. En dansk sprogversion eller oversættelse af aftalen sendes derfor til Folketingets Skatteudvalg til orientering, hvorefter der kan sendes dansk tiltrædelsesnote, og aftalen offentliggøres herefter på samme måde som dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Sprog

Dobbeltbeskatningsoverenskomster kan indgås på ét eller flere sprog. I praksis foregår forhandlingerne altid på engelsk bortset fra forhandlinger mellem de nordiske lande. Overenskomsterne indgås derfor næsten altid med engelsk som den officielle sprogversion eller som en af flere officielle sprogversioner.

Nogle lande ønsker også at indgå overenskomsterne på deres eget sprog, og i sådanne tilfælde ønsker man fra dansk side også overenskomsten indgået på dansk. Når overenskomsten officielt indgås på tre sprog, aftales det næsten altid, at den engelske sprogversion i tvivlstilfælde skal være afgørende.

I de tilfælde, hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst kun er indgået på engelsk, vil det i den danske sprogversion ved bekendtgørelsen i Lovtidende C tydeligt være markeret, at der er tale om en oversættelse. Heri ligger, at det kun er den engelske sprogversion, der er den officielle.

I praksis har det ingen betydning, om den danske version i bekendtgørelsen er en officiel version, eller om det er en oversættelse.

Forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og dansk ret

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er folkeretligt bindende for de deltagende stater og har forrang i forhold til nationale regler.

De danske dobbeltbeskatningsoverenskomster er en del af dansk ret og kan derfor umiddelbart påberåbes af borgerne overfor skattemyndighederne og domstolene.

Gensidige aftaler, som ændrer eller supplerer en overenskomst, der i form af en protokol eller en tillægsaftale er gennemført i lovform, anses som en del af overenskomsten og tillægges samme vægt, som den øvrige del af overenskomsten, med bindende virkning for Landsskatteretten og domstolene.

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

C.F.9.2 Danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

Indhold

Dette afsnittet handler om de enkelte overenskomster og aftaler, som Danmark har indgået for at undgå dobbeltbeskatning.

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Albanien - Australien ([C.F.9.2.1](#))
- Bahamas - Bulgarien ([C.F.9.2.2](#))
- Canada - Cypern ([C.F.9.2.3](#))
- De Britiske Jomfruøer - Dominica ([C.F.9.2.4](#))
- Egypten - Estland ([C.F.9.2.5](#))
- Filippinerne - Færøerne ([C.F.9.2.6](#))
- Georgien - Guernsey ([C.F.9.2.7](#))
- Holland - Hong Kong ([C.F.9.2.8](#))
- Indien - Italien ([C.F.9.2.9](#))
- Jamaica - Jugoslavien ([C.F.9.2.10](#))

- Kasakhstan - Kuwait ([C.F.9.2.11](#))
- Letland - Luxembourg ([C.F.9.2.12](#))
- Macao - Montserrat ([C.F.9.2.13](#))
- Nederlandene - Norge ([C.F.9.2.14](#))
- Pakistan - Portugal ([C.F.9.2.15](#))
- Qatar ([C.F.9.2.16](#))
- Rumænien - Rusland ([C.F.9.2.17](#))
- Samoa - Sydkorea ([C.F.9.2.18](#))
- Tadsjikistan - Tyskland ([C.F.9.2.19](#))
- Uganda - Usbekistan ([C.F.9.2.20](#))
- Vanuatu - Vietnam ([C.F.9.2.21](#))
- Zambia ([C.F.9.2.22](#))
- Østrig ([C.F.9.2.23](#)).

C.F.9.2.1 Albanien - Australien

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Albanien ([C.F.9.2.1.1](#))
- Algeriet ([C.F.9.2.1.2](#))
- Andorra ([C.F.9.2.1.3](#))
- Anguilla ([C.F.9.2.1.4](#))
- Antigua og Barbuda ([C.F.9.2.1.5](#))
- Argentina ([C.F.9.2.1.6](#))
- Armenien ([C.F.9.2.1.7](#))
- Aruba ([C.F.9.2.1.8](#))
- Aserbajdsjan ([C.F.9.2.1.9](#))
- Australien ([C.F.9.2.1.10](#)).

C.F.9.2.1.1 Albanien

Bistandskonvention

Albanien har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. januar 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.1.2 Algeriet

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Algeriet - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.1.2.1](#))

- Algeriet - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.1.2.2](#))

C.F.9.2.1.2.1 Algeriet - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	30.09.2021	L 7 af 04.10.2023	Lov nr. 1354 af 29.11.2023	BKI nr. 5 af 17.12.2023	BEK nr. 1677 af 17.12.2023	Virkning 01.01.2024

Algeriet har ikke tiltrådt den multilaterale konvention af 24. november 2016. ► Den multilaterale konvention (MLI'en) fremgår af bilag 1 i [lov nr. 327 af 30. marts 2019](#) om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning. Se også forarbejderne i lovforslag [L 160 af 6. februar 2019](#). Se nærmere herom i [C.F.8.3](#). ◀

► Algeriet har endvidere underskrevet OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, men har endnu ikke ratificeret konventionen. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#). ◀

C.F.9.2.1.2.2 Algeriet - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler 1 - 30 samt tilhørende protokol.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en for den præcise ordlyd.

Se også

OECD's modeloverenskomst i afsnit [C.F.8.2.2.1](#) - 32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 1, stk. 2 og stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, herunder ethvert område uden for Kongeriget Danmarks territorialfarvand, som i overensstemmelse med international ret og ifølge dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, inden for hvilket Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og med hensyn til anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

"Person" betyder en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer.

"International trafik" følger OECD's modeloverenskomst fra 2014. Derved kan kun transport med skib eller fly, som anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i enten Danmark eller Algeriet, udgøre international trafik i overenskomstens forstand.

Bestemmelsen omfatter ikke modeloverenskomstens definition af "anerkendt pensionskasse" Se dog artikel 4, stk. 1 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 4, stk. 1, fremgår, at et pensionsinstitut er hjemmehørende i en kontraherende stat, hvis det er anerkendt og kontrolleret efter lovgivningen i denne stat, uanset om pensionsinstituttets indkomst generelt er fritaget for skat i den pågældende stat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5, stk. 3, bestemmer, at en byggeplads, et anlægs- eller monteringsarbejde kun udgør fast driftssted, hvis aktiviteterne varer mere end 6 måneder. Bestemmelsen har den virkning, at kildelandet først får beskatningsretten på sådanne aktiviteter, når aktiviteten har varet længere end 6 måneder.

Artikel 5, stk. 4, litra a, fastsætter, at udtrykket "fast driftssted" uanset bestemmelserne i stk. 1, tillige omfatter levering af tjenesteydelser, herunder konsulentydelse, ved brug af medarbejdere eller andet personale, som er ansat til et sådant formål, men kun hvis opgaver af denne karakter (i forbindelse med samme eller et dermed forbundet projekt), i en stat strækker sig over en eller flere perioder, der tilsammen udgør mere end 183 dage inden for en 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår. Bestemmelsens virkning er, at levering af tjenesteydelser, herunder konsulentydelse, udgør et fast driftssted, hvis opgaverne på det samme projekt strækker sig over mere end 183 dage inden for en 12-månedersperiode. Der er ikke i dansk intern ret hjemmel til at anse sådanne aktiviteter for at udgøre fast driftssted, hvis ikke leveringen af tjenesteydelser kan anses for at udgøre fast driftssted efter de øvrige bestemmelser i artikel 5.

Artikel 5, stk. 4, litra b, fastsætter, at udtrykket "fast driftssted", uanset bestemmelserne i stykke 1, omfatter for en fysisk person, denne persons levering af tjenesteydelser i en stat, men kun hvis den pågældende persons ophold i denne stat strækker sig over en eller flere perioder, som tilsammen udgør mere end 183 dage inden for en 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår. Bestemmelsens virkning er, at levering af tjenesteydelser i kildestaten også udgør fast driftssted i kildestaten, hvis den fysiske persons ophold i kildestaten strækker sig over en

eller flere perioder, som tilsammen udgør mere end 183-dage inden for en 12-måneders periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår. Der er ikke i dansk intern ret hjemmel til at anse sådanne aktiviteter for at udgøre fast driftssted, hvis ikke leveringen af tjenesteydelser kan anses for at udgøre fast driftssted efter de øvrige bestemmelser i artikel 5.

Artikel 5, stk. 5, fastsætter, at udtrykket "fast driftssted" uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel ikke omfatter de i litra a-f opregnede aktiviteter. Bestemmelsens ordlyd følger OECD's 2014-modeloverenskomst.

Artikel 5, stk. 5, litra a, bestemmer, at udtrykket "fast driftssted" uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel ikke omfatter anvendelsen af indretninger udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet.

Artikel 5, stk. 5, litra b, bestemmer, at udtrykket "fast driftssted" uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel ikke omfatter opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet.

Artikel 5, stk. 5, litra c, bestemmer, at udtrykket "fast driftssted" uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel ikke omfatter opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende med henblik på forarbejdning hos et andet foretagende.

Artikel 5, stk. 5, litra d, bestemmer at udtrykket "fast driftssted" uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel ikke omfatter opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretagendet.

Artikel 5, stk. 5, litra e, bestemmer at udtrykket "fast driftssted" uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel ikke omfatter opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at udøve enhver anden virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter for foretagendet. Bestemmelsen har den virkning, at opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at udøve enhver anden form for virksomhed for foretagendet, som ikke er opført i stk. 5, forudsat at denne aktivitet er af forberedende eller hjælpende karakter, ikke udgør et fast driftssted i overenskomstens forstand, medmindre reglen i stk. 6 finder anvendelse.

Artikel 5, stk. 5, litra f, bestemmer, at uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket "fast driftssted" ikke opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøve enhver kombination af de former for virksomhed, der er nævnt i litra a-e, forudsat at det faste forretningssteds samlede virksomhed, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5, stk. 6, fastsætter, at hvis en person, der ikke er en uafhængig repræsentant efter bestemmelsens stk. 7, handler på vegne af et foretagende og i en stat har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses dette foretagende uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2 for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stk. 5, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke.

Artikel 5, stk. 7, fastsætter, at et foretagende ikke anses for at have et fast driftssted i en stat, blot fordi det driver erhvervsvirksomhed i denne stat gennem en mægler, kommissionær eller enhver anden uafhængig repræsentant, forudsat at sådanne personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige erhvervsvirksomhed.

Bestemmelsen medfører, at et foretagendes uafhængige repræsentanter som mæglere, kommissionærer el.lign., der handler inden for deres sædvanlige erhvervsvirksomhed, ikke ved aktiviteter i den anden stat vil etablere fast driftssted. Det betyder, at der fx ikke vil foreligge fast driftssted hvor en sådan person eller anden uafhængig repræsentants virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet.

Stk. 6 og 7 svarer til OECD's 2014-modeloverenskomst. Dette betyder, at det udvidede agentbegreb i OECD's 2017-overenskomst ikke indgår i denne overenskomst. Derudover medfører

det, at de to yderligere alternative betingelser, der nævnes i OECD's 2017-modeloverenskomst's artikel 5, stk. 5, litra b og c, ikke er omfattet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7, stk. 2, fastsætter, at hvis et foretagende i en stat driver erhvervsvirksomhed i den anden stat gennem et dér beliggende fast driftssted, skal der, medmindre bestemmelserne i stk. 3 medfører andet, i hver stat til dette faste driftssted henføres den fortjeneste, som det kunne forventes at opnå, hvis det havde været et frit og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med den samme eller lignende virksomhed på de samme eller lignende vilkår, og som under fuldstændigt frie forhold gjorde forretninger med det foretagende, hvis faste driftssted det er. Bestemmelsen medfører, at kildestaten kan beskatte den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted efter den såkaldte direkte metode for indkomstallokering, som bestemmelsen opregner.

Modsat OECD's modeloverenskomst indeholder DBO'ens artikel 7, stk. 2, ikke nogen henvisning til bestemmelserne om lempelse af dobbeltbeskatning. Henvisningen til bestemmelserne om lempelse af dobbeltbeskatning i OECD's modeloverenskomst har den virkning, at de kontraherende stater skal allokere indkomst til et foretagendes faste driftssted efter principperne i artikel 7, stk. 2, ved opgørelsen af foretagendets lempelsesberettigede indkomst.

Artikel 7, stk. 3, fastslår, at det ved ansættelsen af et fast driftssteds fortjeneste er tilladt at fradrage omkostninger, som er afholdt for det faste driftssted, herunder generalomkostninger afholdt til ledelse og administration, hvad enten omkostningerne er afholdt i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende eller andetsteds.

Artikel 7, stk. 4, fastsætter, at hvis det har været sædvane i en stat at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted på grundlag af en fordeling af foretagendets samlede fortjeneste mellem foretagendets forskellige afdelinger, udelukker intet i stk. 2 denne stat fra at fastsætte den skattepligtige fortjeneste på grundlag af en sådan sædvanemæssig fordeling. Den anvendte fordelingsmetode skal dog være sådan, at resultatet bliver i overensstemmelse med de principper, der er indeholdt i denne artikel. Denne metode for indkomstallokering betegnes undertiden som den indirekte metode.

Artikel 7, stk. 5, fastsætter, at ingen fortjeneste kan henføres til et fast driftssted, blot fordi dette faste driftssted har foretaget indkøb af varer for foretagendet.

Artikel 7, stk. 6, fastslår, at den samme metode til indkomstallokering skal anvendes år for år, medmindre der er god og fyldestgørende grund til at anvende en anden fremgangsmåde.

Der er ingen regel om korresponderende reguleringer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved drift af skibe eller fly i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Hvis et rederis virkelige ledelse har sit sæde om bord på et skib, anses ledelsens sæde for at befinde sig i den kontraherende stat, hvor skibets hjemsted er beliggende. Hvis der ikke er et sådant hjemsted for skibet, anses ledelsens sæde for at befinde sig i den kontraherende stat, hvor den, der driver skibet, er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2. Bestemmelsen i artikel 8, stk. 2 har samme ordlyd som OECD's 2014-modeloverenskomsts artikel 8, stk. 3.

Fortjeneste ved drift af skibe og fly i international trafik omfatter

- fortjeneste ved udlejning af skibe og fly uden besætning (bareboat) og
- fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhangere og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer.

Se artikel 8, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Bestemmelsen følger OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte udbytter. Hvis den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, må skatten i kildelandet ikke overstige 5 pct. af udbyttets bruttobeløb, hvis den retmæssige ejer er et selskab, som i en uafbrudt periode på 365 dage indbefattet den dag, hvor udbyttet udbetales, direkte ejer mindst 15 pct. af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet.

I alle andre tilfælde må udbyttet ikke beskattes med mere end 15 pct. af udbyttets bruttobeløb.

Udbytter på porteføljeaktier, dvs. hvor betingelserne for at anse aktierne som datterselskabsaktier ikke er opfyldt i kildelandet, kan beskattes med op til 15 pct. af udbytternes bruttobeløb.

Pensionsinstitutter, som defineret i artikel 4, stk. 1, undtages fra kildestatens ret til at beskatte udbytter efter artikel 10, stk. 2, litra a og b, jf. stk. 3.

"Jouissance"-aktier, "jouissance"-rettigheder og minerettigheder omfattes ikke udtrykkeligt af udtrykket "udbytte". Men i det omfang, der erhverves indkomst fra sådanne rettigheder, og disse ikke er gældsfordringer og giver ret til fortjeneste, vil de være omfattet af begrebet udbytte efter stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

- Afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

- Afsnit [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 8 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2.

Hvis betaleren af renter er en offentlig myndighed, eller rentemodtageren er en offentlig myndighed eller en institution eller et organ, der fuldt ud ejes af en offentlig myndighed eller centralbank, kan rentebetalingerne kun beskattes i bopælsstaten. Dette omfatter bl.a.

Investeringsfonden for Udviklingslande. Renter, der betales til enhver institution eller ethvert organ - herunder en finansiell institution - for så vidt angår lån, som er etableret i forbindelse med en aftale indgået mellem regeringerne i de to stater, kan kun beskattes i bopælsstaten. Se artikel 11, stk. 3.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 2.

Udtrykket "royalties" omfatter film, bånd eller discs til brug for radio- eller TV-udsendelser. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller fly, der anvendes i international trafik, af både anvendt ved transport ad indre vandveje eller af rørlig formue, som hører til driften af sådanne skibe, fly eller både, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Fortjeneste ved salg af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer i international trafik, kun kan beskattes i den stat,

hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Bestemmelsen skal forstås i sammenhæng med artikel 8, stk. 1. Se artikel 13, stk. 4.

Ved afhændelse af aktier eller dermed sammenlignelige interesser i selskaber m.v., hvor mere end 50 pct. af værdien af disse aktier eller dermed sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage forud for afhændelsen direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom beliggende i en af de to stater, kan aktieavancen m.v. beskattes i den stat, hvori ejendommene er beliggende, jf. artikel 13, stk. 5.

Danmark har ikke intern hjemmel til at udnytte denne beskatningsret, idet der ikke findes hjemmel til at beskatte udenlandske virksomheders aktieavancer, selv om det selskab, hvis aktier overdrages, overvejende ejer danske ejendomme, medmindre disse indgår i et fast driftssted her i landet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Indkomst ved arbejde i ansættelsesforhold

Artiklen 14 svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 15: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst, artikel 16.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Optrædende kunstnere og sportsudøvere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bestemmelserne i stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på indkomst, der erhverves ved virksomhed, som udøves i en stat af optrædende kunstnere eller sportsudøvere, hvis besøget i denne stat helt eller delvist er understøttet af offentlige midler fra den ene eller begge stater eller politiske underafdelinger eller lokale myndigheder. I sådanne tilfælde kan indkomsten kun beskattes i den stat, hvor kunstneren eller sportsudøveren er hjemmehørende. Se artikel 16, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Private pensioner og lignende vederlag kan beskattes i kildelandet. Se artikel 17, stk. 1.

Pensioner, som betales, og andre betalinger, som foretages efter en offentlig ordning, som er en del af det sociale sikringssystem i en stat, kan kun beskattes i denne stat. Se artikel 17, stk. 2.

Bestemmelsen omfatter ikke tjenestemandspensioner, der er omfattet af artikel 18, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, artikel 19.

Anvendelse af artikel 18, stk. 1, litra a og b, er begrænset i forhold til OECD's modeloverenskomst artikel 19, da der skal være tale om "udførelse af hverv med myndighedsfunktioner".

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artiklen omfatter også praktikanter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Anden indkomst

Artiklen 20 afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artiklen indeholder en regel om beskatning af indkomst, der ikke er behandlet i de foranstående artikler i denne overenskomst, og som erhverves af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, hvor indkomsten uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2 kan beskattes i den anden kontraherende stat, hvis de hidrører fra denne anden stat. Se artikel 20, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 21: Formue

Artiklen 21 afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artiklen fastsætter, at formue bestående af fast ejendom i den anden stat, jf. artikel 6, samt formue bestående af rørlig formue, der udgør en del af erhvervsformuen i et foretagendes faste driftssted i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat.

Formue bestående af skibe eller fly, der anvendes i international trafik og af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller fly, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Al anden formue, tilhørende en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Algeriet kan beskatte efter DBO'en. Nedsættelsen i dansk skat kan dog ikke overstige den del af indkomstkatten, som kan henføres til den indkomst, der kan beskattes i Algeriet. Se artikel 22, stk. 1, litra a. Se også artikel 22, stk. 1, litra b om formueskat.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Algeriet, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Algeriet. Dette omfatter fx personer med hjemsted i Danmark, som modtager tjenestemandspension fra Algeriet efter artikel 18, stk. 2.

Algeriet giver lempelse for dansk skat efter samme principper.

Det bemærkes, at artiklen er formuleret således, at begge stater skal anvende de beskrevne metoder ved lempelsen af dobbeltbeskatningen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23: Ikke-diskrimination

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, artikel 25.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5 om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst, artikel 26.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Bistand ved inddrivelse af skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Berettigelse til fordele

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Indkomst, som hidrører fra en kontraherende stat, og som retmæssigt ejes af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan uanset bestemmelserne i artikel 11 og 12 beskattes i den førstnævnte stat i overensstemmelse med intern lovgivning, hvis denne indkomst ikke er undergivet beskatning i den anden kontraherende stat eller er omfattet af lovgivning, som giver adgang til særlige begunstigelser for indkomst fra udenlandske kilder. Se artikel 28, stk. 1.

Indkomst anses for at være undergivet beskatning, når den behandles som skattepligtig indkomst af den pågældende jurisdiktion, og den ikke er fritaget for beskatning eller opnår fordel i form af fuld skattelempelse eller beskatning til nulsats. Se artikel 28, stk. 2

Indkomst anses for at være omfattet af lovgivning, som giver mulighed for særligt fordelagtig behandling af indkomst fra udenlandske kilder i den anden kontraherende stat, når denne stat giver mulighed for særligt fordelagtig beskatning af sådan indkomst gennem reduktion af skattesatsen eller beskatningsgrundlaget eller gennem skattelempelser, som ikke finder anvendelse på indkomst, som hidrører fra denne stat, og hvis retmæssige ejer er hjemmehørende i denne stat. Se artikel 28, stk. 3.

Stk. 4 svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 29, stk. 9.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 17. december 2023.

Efter artiklen 29, stk. 2, får overenskomsten virkning for så vidt angår danske kildeskatter, på beløb, der betales den 1. januar i det første kalenderår, der følger det år, hvor overenskomsten træder i kraft, eller senere. For andre danske skatter får overenskomsten virkning for indkomstår, som begynder den 1. januar i det første kalenderår, der følger det år, hvor overenskomsten træder i kraft, eller senere.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

DBO'en har virkning på ubestemt tid, men den kan efter 5 år opsiges med et varsel på seks måneder til udgangen af et kalenderår, det vil sige frem til og med den 30. juni i ethvert kalenderår.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.1.3 Andorra

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	24.02.2010	-	-	BKI nr. 4 af 22.02.2011	13.02.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 13.02.2011

Andorra har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.1.4 Anguilla

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lo v nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	02.09.2009	-	-	BKI nr. 12 af 23.03.2011	11.03.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 11.03.2011

Anguilla er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også <https://ird.gov.ai/> om Anguillas skattemyndighed.

C.F.9.2.1.5 Antigua og Barbuda

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	02.09.2009	-	-	BKI nr. 9 af 15.03.2011	23.02.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 23.02.2011

Antigua og Barbuda har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. februar 2019. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.1.6 Argentina

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Argentina - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.1.6.1](#))
- Argentina - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.1.6.2](#)).

C.F.9.2.1.6.1 Argentina - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	12.12.1995	L 226 af 27.03.1996	Lov nr. 402 af 22.05.1996	BKI nr. 120 af 03.11.1997	04.09.1997 TfS 1997, 855 DEP	Virkning 01.01.1998

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Argentina har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. januar 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også om Argentinas skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.1.6.2 Argentina - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 7.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også de havområder, der støder op til Danmarks kystlinje, og som Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder eller jurisdiktion over efter international ret.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til transport af passagerer eller gods bortset fra tilfælde, hvor hovedformålet med transporten er at befordre passagerer eller gods mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Registrering (for ikke fysiske personer) opregnes som tilknytningsmoment. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Efterforskning af mine, olie, gaskilde, stenbrud eller ethvert andet sted udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2.

Efterforskning og udvinding af naturforekomster uden for kysten er særskilt beskrevet i artikel 23. Ordet efterforskning under artikel 5, stk. 3, litra f, har kun betydning ved efterforskning af naturforekomster på land.

Bygnings-, anlægs-, montage- eller installationsarbejde eller tilsynsførende virksomhed i forbindelse dermed, udgør et fast driftssted ved aktivitet i mere end 6 måneder. Se artikel 5, stk. 3, litra a.

Et foretagendes levering af tjenesteydelser, herunder tjenesteydelser af rådgivende art gennem ansatte eller andet personale, udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 3, litra b. Tjenesteydelserne skal udføres i det land, hvor betalingerne stammer fra i en eller flere perioder, som tilsammen overstiger 6 måneder inden for en 12-måneders-periode. Hvis tjenesteydelserne er leveret uden for det land, hvor betalingerne stammer fra, skal disse henføres til artiklen om royalties. Se artikel 12 nedenfor.

Fiskerivirksomhed, der varer mere end 3 måneder inden for en 12-måneders-periode, udgør et fast driftssted. Argentina har en økonomisk zone, der strækker sig 200 sømil ud fra kysten, som de har retten til at udnytte. De gældende regler i international ret tillader imidlertid ikke et land at beskatte sådan virksomhed, hvis den finder sted uden for territorialfarvandet, der strækker sig 12 sømil ud fra kysten. Se artikel 5, stk. 3, litra c, og bemærkningerne til DBO'en.

I stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at en afhængig agent, der handler på foretagendets vegne i den anden stat og har og i den anden stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses for at have et fast driftssted i denne anden stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet (medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i stykke 4, som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningsstid, ikke ville gøre dette faste forretningsstid til et fast driftssted efter bestemmelserne i nævnte stykke).

En agent skal ikke anses for uafhængig, hvis vedkommende udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed for ét foretagende. Se artikel 5, stk. 6.

Ifølge OECD's modeloverenskomst vil en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Et foretagende kan beskattes i driftsstedlandet af den fortjeneste, der vedrører driftsstedet af både salg og virksomhed i øvrigt og som normalt udøves gennem det faste driftssted. Bestemmelserne anvendes ikke, hvis foretagendet kan godtgøre, at et sådant salg eller virksomhed ikke med rimelighed er udøvet af foretagendet. Se artikel 7, stk. 1, litra b og c.

Fortjeneste, som et foretagende erhverver ved forsikringsvirksomhed (inklusiv genforsikring) i et land, beskattes i dette land, selvom foretagendet ikke har et fast driftssted. Skatten må ikke overstige 2,5 pct. af præmiens bruttobeløb. Se artikel 7, stk. 4.

Der er aftalt følgende mellem landene om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed:

- Et land er ikke forpligtet til at indrømme fradrag for udgifter i videre omfang end det, der er hjemlet i den interne lovgivning. Se artikel 7, stk. 3.
- Eksport af varer til et foretagende i det andet land skal uanset bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, litra d, fortsat være underlagt gældende national lovgivning om eksport. Se artikel 7, stk. 6.
- Leasing-betalinger i forbindelse med leasing med forkøbsret af maskinelt, videnskabeligt eller industrielt udstyr skal være fritaget for skat i det land, hvor betalingen stammer fra, i overensstemmelse med dette lands interne regler.

Se også protokollen, punkt 1 og 2.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Artikel 8: Skibsfart, luftfart og containere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artiklen omfatter også indkomst ved anvendelse, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhängere, pramme og lignende materiel til transport af containere), der anvendes til transport af varer i international trafik. Det er en forudsætning, at disse aktiviteter er et led i skibs- eller luftfartsvirksomheden. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artiklen indeholder en bestemmelse, der anvendes i tilfælde af svig, forsætlig fejl eller forsømmelse. Se artikel 9, stk. 3.

Artikel 10: Udbytter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10.

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af den samlede kapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 10 pct. Der er ikke noget krav om, at aktierne skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a).

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Faste driftssteder kan ud over selskabsskatten pålægges en tillægsskat. Denne tillægsskat kan ikke overstige 10 pct. Se artikel 10, stk. 6.

Anmodning om refusion af for meget indeholdt kildeskat i udbyttebetaling skal indgives til den kompetente skattemyndighed inden for 3 år efter det år, hvor skatten er blevet opkrævet. Under forudsætning af, at den fornødne dokumentation foreligger, skal der ske refusion inden for 12 måneder. Se protokollen, punkt 4.

DBO'en indeholder en mestbegunstigelsesregel for udbyttebeskatning. Se protokollen, punkt 7 a og 7 b.

Se også

Se [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 12 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Renter der betales til,

- staten
- en politisk underafdeling
- en lokal myndighed eller et dertil hørende offentligt organ
- Nationalbanken
- Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene
- Dansk Eksportfinansieringsfond
- Danmarks Skibskredit samt
- institutioner af samme karakter som oprettes efter DBO'en er trådt i kraft,

er fritaget for beskatning i kildelandet. Se artikel 11, stk. 3.

Fritagelse for beskatning i kildelandet (Argentina) omfatter også Investeringsfonden for Vækstmarkeder. Se TfS 1999, 156 DEP.

Tilbagebetaling af kildeskat

Anmodning om refusion af for meget indeholdt kildeskat i rentebetaling skal indgives til den kompetente skattemyndighed inden for 3 år efter det år, hvor skatten er blevet opkrævet. Under forudsætning af, at den fornødne dokumentation foreligger, skal der ske refusion inden for 12 måneder. Se protokollen, punkt 4.

Mestbegunstigelsesregel

DBO'en indeholder en mestbegunstigelsesregel for rentebeskatning. Se protokollen, punkt 7 b.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECDs modeloverenskomst artikel 12.

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

Kildelandet kan højst beskatte bruttobeløbet med

- 3 pct. med hensyn til nyheder
- 5 pct. med hensyn til ophavsret til et litterært, dramatisk, musikalsk eller andet kunstnerisk arbejde (bortset fra royalties fra spillefilm og optagelser på film eller videobånd eller andre gengivelsesmidler til anvendelse i forbindelse med fjernsynsudsendelser)
- 10 pct. med hensyn til patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel, fremstillingsmetode, eller for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing), industrielt eller videnskabeligt udstyr, eller for oplysninger om industrielle eller videnskabelige erfaringer, og indbefatter betalinger for ydelse af teknisk bistand som defineret i stykke 3
- 15 pct. i alle andre tilfælde.

Se artikel 12, stk. 2.

"Royalties" omfatter også nyheder, industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, ydelse af teknisk bistand, når denne bistand er ydet uden for det land, hvor betalingerne stammer fra samt videobånd eller andre gengivelsesmidler, der anvendes ved fjernsynsudsendelser. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Bemærk

. Royaltyskatten indeholdes på grundlag af bruttobeløbet. Dette kan i flere tilfælde betyde en skat, der er meget belastende for en virksomhed, hvis der er knyttet store omkostninger til indtægtserhvervelsen. I to protokolbestemmelser er der taget højde for dette forhold for visse indkomster. Se protokollen, punkt 3.

5 pct.-beskatningen skal for Argentinas vedkommende kun anvendes, når royaltybeløbet (for ophavsret) betales til forfatteren selv eller til hans efterkommere. Se protokollen, punkt 3 a.

10 pct.-beskatningen skal kun anvendes, når krav i den nationale lovgivning til bl.a. registrering er opfyldt. Se protokollen, punkt 3 b, litra i.

Anmodning om refusion af for meget indeholdt kildeskat skal indgives til den kompetente skattemyndighed inden for 3 år efter det år, hvor skatten er blevet opkrævet. Under forudsætning af, at den fornødne dokumentation foreligger, skal der ske refusion inden for 12 måneder. Se protokollen, punkt 4. Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

DBO'en indeholder en mestbegunstigelsesregel for royaltybeskatning. Se protokollen, punkt 7 b.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Fortjeneste ved salg af forretningsaktiver, der anvendes i økonomisk øjemed i et land, og som ikke er omfattet af stk. 1 og 2, kan kun beskattes i det land, hvor sælgeren er hjemmehørende. Artiklen omfatter leaset udstyr og containere. Se artikel 13, stk. 3.

Fortjeneste ved salg af aktier i et selskab, der er hjemmehørende i et land, kan beskattes i dette land. Skatten må ikke overstige de satser, der er anført i artikel 10, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 6.

Fortjeneste ved salg af ethvert formuegode, der ikke tidligere er nævnt, og som befinder sig i det andet land, kan beskattes i begge lande. Se artikel 13, stk. 7.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fraflytterbeskatning af aktier. Se artikel 13, stk. 9. Bestemmelsen finder kun anvendelse på hovedaktionæraktier. Se protokollen, punkt 5.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 8 (opsamlingsbestemmelse).

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i mindst 90 dage inden for en 12-måneders-periode.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik og som drives af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan beskattes i denne stat. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesshonorarer
- Artikel 17 om vederlag til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 23, stk. 5, om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed

Artikel 16: Bestyrelsesshonorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, eller af artikel 15 eller 16, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Artikel 18: Pensioner og livrenter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artiklen omfatter

- private pensioner, herunder livrenter, uanset om de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke
- offentlige pensioner (artikel 19 i modeloverenskomsten)
- alle ydelser efter kildelandets sociallovgivning eller ordninger med socialt sigte.

Det er bestemt, at de nævnte ydelser kan beskattes i begge lande. Det betyder, at bopælslandet skal give creditlempelse. Se artikel 24 nedenfor.

"Livrenter" betyder fastsatte beløb, der er periodisk betalbare til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum eller et tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi, der ikke er tjenesteydelser. Se artikel 18, stk. 2.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bestemmelsen omfatter kun løn for at varetage offentlige hverv. Pension for at varetage offentlige hverv er omfattet af artikel 18.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af bestemmelserne i artikel 19 og ikke af artikel 17.

Artikel 20: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland, kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 21, stk. 3.

Artikel 22: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Formuegoder, der er anvendt til økonomiske formål, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 22, stk. 3.

Formue i tredjeland kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 22, stk. 6.

Artiklen indeholder en bestemmelse om SAS. Se artikel 22, stk. 7.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Artikel 23: Virksomhed ud for kysten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen omfatter virksomhed i forbindelse med efterforskning eller indvinding af naturforekomster i havbunden og undergrunden (kulbrintevirksomhed). Se artikel 23, stk. 2.

Der foreligger i forbindelse med kulbrintevirksomhed fast driftssted, hvis aktiviteten overstiger 30 dage inden for en 12-måneders-periode. Se artikel 23, stk. 2 og 3.

Fortjeneste ved forsyningsvirksomhed (transport af personel eller forsyninger med skib og luftfartøj) kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for bugserbåde og andre hjælpefartøjer. Se artikel 23, stk. 4.

Hvis løn mv. i forbindelse med kulbrintevirksomhed betales af en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i det land, hvor arbejdet udføres, kan lønnen kun beskattes i arbejdslandet, hvis arbejdet varer i mere end 30 dage inden for en 12-måneders-periode. Se artikel 23, stk. 5.

Hvis arbejdet udføres på et forsyningskib kan vederlaget kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 23, stk. 5.

Fortjeneste, som en person, hjemmehørende i et land, erhverver ved salg af

- efterforsknings- og udnyttelsesrettigheder, og
- aktiver i det andet land, der anvendes i forbindelse med den omhandlede virksomhed

kan beskattes i dette andet land (kildelandet). Se artikel 23, stk. 6.

Se også

Se også

- LBK nr. 862 af 19. juni 2014 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 23 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Argentina kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Argentina, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Argentina.

Argentina giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en.

DBO'en skal ikke forhindre landene i at anvende bestemmelser om tynd kapitalisering ifølge national lovgivning. Se protokollen, punkt 6.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Efter modeloverenskomsten gælder der ikke nogen tidsbegrænsning for gennemførelsen af en gensidig aftale. Efter DBO'en gælder de nationale frister for forhøjelser af skatteansættelser, der medtager indkomst, der også er blevet pålagt skat i det andet land. Fristen udløber i alle tilfælde efter 5 år fra udløbet af det pågældende indkomstår. Se artikel 26, stk. 3.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også

- OECD's [landeprofil for Argentina](#).

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 4. september 1997 og har virkning fra og med 1. januar 1998.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

DBO'en er uopsigelig i de første 6 år efter den trådte i kraft.

C.F.9.2.1.7 Armenien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Armenien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.1.7.1](#))
- Armenien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.1.7.2](#)).

C.F.9.2.1.7.1 Armenien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslagsnr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse
DBO	14.03.2018	L 31/2018 BTL 72/2019 nr. 13 L 199/2019 § 4	Lov nr. 1291 af 21.11.2018 Lov nr. 1583 af 27.12.2019 § 7 BEK nr. 1593 af 27.12.2019 Lov nr. 871 af 14.06.2020 § 4	BKI nr. 5 af 22.06.2020	22.10.2019

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Armenien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juni 2020. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

Armenien var omfattet af den dansk-sovjetiske DBO indtil opløsningen af Sovjetunionen i 1991, men har den 16. december 2021 meddelt, at det ikke anser sig for omfattet af den nævnte aftale. Se afsnit [C.F.9.2.18.12](#) om DBO for SNG.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomsts artikel 30 om territorialudvidelse
DBO'en indeholder en artikel om professorer og forskere (artikel 20)

C.F.9.2.1.7.2 Armenien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 samt tilhørende protokol.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst i afsnit [C.F.8.2.2.1](#) - 32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artiklen indeholder ikke et stykke 2. Se i stedet protokollen til overenskomsten, pkt. 2. I tilfælde hvor en indkomst erhverves af eller gennem en person, som er skattemæssig transparent efter de kontraherende staters lovgivning, skal sådan indkomst anses for erhvervet af en person, der er hjemmehørende i den kontraherende stat, i det omfang, at indkomsten ved anvendelsen af denne stats skattelovgivning behandles som indkomst hos en hjemmehørende person.

Artiklen indeholder ikke et stk. 3.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, herunder ethvert område uden for Kongeriget Danmarks territorialfarvand, som i overensstemmelse med international ret og ifølge dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, inden for hvilket Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og med hensyn til anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Bestemmelsen omfatter ikke modeloverenskomstens definition af "person".

"Frit erhverv" omfatter især selvstændig videnskabelig, litterær, kunstnerisk, uddannelsesmæssig eller undervisningsmæssig virksomhed som læge, advokat, ingeniør, arkitekt, tandlæge og revisor. Se artikel 3, stk. 1, litra l).

Artiklen nævner ikke i stk. 2, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Af stk. 3 fremgår, at bygge-og anlægsarbejde kun udgør et fast driftssted, hvis arbejdet strækker sig ud over 9 måneder.

Det samme gælder for virksomhed med boreplatforme, skibe eller andre installationer, der anvendes ved efterforskning af naturforekomster, jf. stk. 4.

I artiklens stk. 5, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Udtrykket "udlevering" i stk. 5 omfatter ikke en butik, hvorfra der foregår salg, og som er beliggende et sted, som er indrettet med henblik på udlevering af varer, jf. protokollen, pkt. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Stk. 2-6 indeholder bestemmelser om opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et fast driftssted. Af protokollen fremgår, at de udgifter, der gives fradrag for af en kontraherende stat efter stk. 3, kun omfatter de udgifter, der er fradragsberettigede efter denne stats interne lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: International trafik

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter

- fortjeneste ved udleje af skibe eller fly med besætning (time- eller voyage), når sådanne skibe eller fly anvendes i international trafik,
- fortjeneste ved udleje af skibe og fly uden besætning (bareboat), hvis udlejningen har nær tilknytning til driften af skibe eller fly i international trafik, og
- fortjeneste fra brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer, hvis brugen, rådighedsstillelsen eller udlejningen har nær tilknytning til driften af skibe eller fly i international trafik.

Se artikel 8, stk. 2.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Ifølge stk. 2, litra d), er kildestatens beskatningsret fastsat til 15 pct. af bruttobeløbet af udbyttet. Dog følger det af stk. 2, litra a), at kildestatens beskatningsret er fastsat til 0 pct., hvis den retmæssige ejer er et selskab, der direkte ejer mindst 50 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, og har investeret et beløb svarende til mere end 2 millioner Euro i kapitalen i det udbetalende selskab. Det gælder også, hvis den retmæssige ejer af udbyttet er den anden stat eller denne stats centralbank m.v., jf. stk. 2, litra b). Hvis udbyttets retmæssige ejer er et selskab og direkte ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det udbyttebetalende selskab og har investeret et beløb svarende til mere end 100.000 Euro i kapitalen hos det udbyttebetalende selskab, må kildestatens skat højst være på 5 pct. af bruttobeløbet af udbyttet, jf. stk. 2, litra c).

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildestatens beskatning kan højst udgøre 5 pct., hvis renterne betales af enhver form for lån, som ydes af en bank eller lignende. Efter overenskomsten kan renter ikke beskattes, hvis rentemodtageren er den anden stats regering, centralbank eller offentlig institution i den anden stat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECDs modeloverenskomst artikel 12.

Royalties kan beskattes i modtagerens bopælsstat. Royalties kan også beskattes i den anden stat, hvorfra de hidrører (kildestaten). Hvis den retmæssige ejer af betalingen er hjemmehørende i den anden stat, kan skatten i kildestaten højst udgøre 5 pct. af beløbet for anvendelsen af eller retten til at anvende computersoftware, ethvert patent, varemærke, mønster eller model, eller tegning, hemmelig formel eller proces, eller for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer (know-how). Se stk. 3, litra a) og b).

Kildeskatten kan højst være 10 pct. for anvendelsen af, eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm og film eller bånd beregnet på udsendelse i radio eller fjernsyn. Se stk. 3, litra c).

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af containere, herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 4.

Hvis mere end 50 pct. af værdien af aktier m.v. i et selskab m.v. består i fast ejendom, der er beliggende i en af staterne, kan gevinst ved afhændelse af disse aktier m.v. beskattes i denne stat. Se artikel 13, stk. 5.

Hvis foretagender fra flere lande driver skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik sammen, kan det enkelte foretagende kun beskattes af sin andel af fortjenesten i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 7.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Indkomst fra arbejde i ansættelsesforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst (artikel 15).

Lønindkomst, som en person har erhvervet fra et fast driftssted beliggende i Danmark ved arbejde i ansættelsesforhold om bord på et af SAS' fly i international trafik, kan beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Bemærk

Bemærk at overenskomsten også indeholder en "professorregel" i artikel 20.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Optrædende kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Af stk. 3 fremgår, at hvis der er tale om virksomhed indenfor rammerne af et kulturelt eller sportsligt udvekslingsprogram, er det kun den stat, hvor personen er hjemmehørende, der kan beskatte indkomsten.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD' modeloverenskomst.

Pensioner og andre lignende vederlag, der ikke er omfattet af artikel 18, stk. 2, kan som udgangspunkt kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra et tidligere ansættelsesforhold eller ikke. Se artikel 17, stk. 2, 1. pkt.

Kildelandet kan dog beskatte sådanne betalinger, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Se artikel 17, stk. 2, 2. pkt.

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet og skattemæssigt godkendt efter landets lovgivning. Se artikel 17, stk. 3.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte betalinger, som fysiske personer modtager efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der er tilvejebragt af offentlige midler. Bestemmelsen omfatter bl.a. sociale pensioner, sygedagpenge, andre sociale ydelser, arbejdsløshedsdagpenge og stipendier efter SU-loven. Se artikel 17, stk. 1, og punkt 3.1 i bemærkningerne til [lovforslag nr. 31/2018](#).

Betalinger, der er omfattet af artikel 17, stk. 1, beskattes ikke i bopælslandet, hvis sådanne betalinger ville være fritaget for beskatning i kildelandet, hvis kildelandet havde været bopælsland for modtageren af betalingen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 19 anvendes kun på vederlag, der optjenes for udførelse af hverv med myndighedsfunktioner for staten eller en dertil hørende politisk underafdeling eller myndighed.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Professorer og forskere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En professor eller en forsker, som i et tidsrum, som ikke overstiger 6 måneder, besøger en kontraherende stat med det formål at undervise eller drive forskning ved et universitet eller anden tilsvarende institution i denne stat, og som umiddelbart før dette besøg var hjemmehørende i den anden stat, beskattes ikke i den førstnævnte stat af vederlag for sådan undervisning eller forskning. Det er en betingelse herfor, at vederlaget beskattes i den anden kontraherende stat. Bestemmelsen finder kun anvendelse i et tidsrum, som ikke overstiger 6 måneder fra datoen for personens første besøg i en kontraherende stat med et sådant formål og gælder ikke for personer, der er statsborgere i denne stat. Se artikel 20, stk. 1.

Bestemmelsen medfører, at en professor eller forsker, der er hjemmehørende i Armenien, og som i en periode på højst seks måneder (opgjort som samlede ophold), besøger Danmark for at drive undervisning eller forskning på et universitet eller lignende, ikke skal beskattes i her i landet af den løn, som denne modtager for undervisningen eller forskningen. Det er dog en forudsætning, at lønnen beskattes i Armenien. Bestemmelsen kan kun anvendes én gang af den pågældende professor eller forsker.

Bestemmelsen gælder kun på indkomst ved forskning, når, personen udfører forskning i offentlighedens interesse og ikke hovedsageligt til fordel for private interesser. Se artikel 20, stk. 2.

Artikel 21: Anden indkomst

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en regel om beskatning af indkomst i form af gevinster fra lotterier, kryds- og tværsopgaver, væddeløb, herunder hestevæddeløb, kortspil og andre spil af enhver art eller hasard eller væddemål af en hvilken som helst form eller karakter. Se artikel 21, stk. 3.

Overenskomsten omfatter dog ikke kildeskatter på spille- og lottogevinster samt andre gevinster hidrørende fra spil, væddemål og lignende. Se punkt 3.1. i bemærkningerne til [Lovforslag nr. 31/2018](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 22: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen fastsætter, at formue kun kan beskattes i den stat, hvori personen, til hvem formuen tilhører, er hjemmehørende. Ligeledes kan formue bestående af skibe og fly, som anvendes i international trafik af et foretagende, samt rørlig formue, der er knyttet til denne drift, kun beskattes i den stat, hvori foretagendet er hjemmehørende.

Derimod kan formue bestående af fast ejendom i den anden stat, jf. artikel 6, samt formue bestående af rørlig formue, der udgør en del af erhvervsformuen i et foretagendes faste driftssted i den anden stat, beskattes i denne anden stat.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som kan beskattes i Armenien ifølge DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra a og b.

Danmark giver lempelse efter metoden exemption med progression på indkomst, som kun kan beskattes i Armenien ifølge DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra c.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Bistand ved inddrivelse af skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 28: Diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Begrænsning af fordele

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst, som hidrører fra en kontraherende stat, og som retmæssigt ejes af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan uanset bestemmelserne i artikel 11 og 12 beskattes i den førstnævnte stat i overensstemmelse med intern lovgivning, hvis denne indkomst ikke er undergivet beskatning i den anden kontraherende stat eller er omfattet af lovgivning, som giver adgang til særlige begunstigelser for indkomst fra udenlandske kilder. Se artikel 29, stk. 1.

Indkomst anses for at være undergivet beskatning, når den behandles som skattepligtig indkomst af den pågældende jurisdiktion, og den ikke er fritaget for beskatning eller opnår fordel i form af fuld skattelempelse eller beskatning til nulsats. Se artikel 29, stk. 2.

Indkomst anses for at være omfattet af lovgivning, som giver adgang til særlige begunstigelser for indkomst fra udenlandske kilder i den anden kontraherende stat, når denne stat giver adgang til særlige begunstigelser for sådan indkomst gennem nedsættelser af skattesatsen eller beskatningsgrundlaget eller ved en skattelempelse, når dette ikke gælder for indkomst, som hidrører fra denne stat, og som retmæssigt ejes af en person, der er hjemmehørende i denne stat. Se artikel 29, stk. 3.

Stk. 4 svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 29, stk. 9.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 22. oktober 2019 og har virkning fra den 1. januar 2020.

De to stater skal ad diplomatisk vej underrette hinanden, når de forfatningsmæssige betingelser for den nye overenskomsts ikrafttræden er opfyldt.

Overenskomsten træder i kraft dagen efter modtagelsen af de ovennævnte underretninger. Dens bestemmelser har med hensyn til skatter, der indeholdes ved kilden, på beløb, der skal betales på eller efter den 1. januar, virkning i det første kalenderår, der følger efter det, hvor overenskomsten træder i kraft.

Med hensyn til andre skatter har dens bestemmelser virkning for indkomstår, der begynder på eller efter den 1. januar i det første kalenderår, der følger efter det, hvor overenskomsten træder i kraft.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en kan ikke opsiges i de første 5 år efter den er trådt i kraft.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse

C.F.9.2.1.8 Aruba

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)
- Aftale om fremme af økonomiske forbindelser
- Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing (Opsagt pr. 1. januar 2019)

Historikskema

Indhold	Indgåel-ses dato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft-trædelse	Ben
TIEA	10.09.2009	L 14 af 08.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 17 af 18.05.2011	01.06.2011	Virk af inte
Aftale Fremme af økonomiske forbindelser	10.09.2009	-	-	BKI nr. 20 af 18.05.2011	01.06.2011	Den supple aftalen Afta og er c
Aftale Beskatning af indtægt fra opsparing	26.04.2004 09.11.2004	-	-	BKI nr. 23 af 29.08.2005	23.06.2005	Virk Ops 2019. 13/11/

Aruba er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. februar 1997 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. september 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Aftale om fremme af økonomiske forbindelser

Aftalen er et supplement til TIEA-aftalen. Aftalen handler om selskaber og vedrører beskatning af fortjeneste og udbytte fra et fast driftssted. Ifølge BKI nr. 20 af 18. maj 2011, artikel 7 havde aftalen en varighed på 10 år med mulighed for forlængelse. Da aftalen ikke er blevet forlænget, er den ikke længere gældende.

Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing

Aftalen er indgået i tilknytning til EU's rentebeskatningsdirektiv, 2003/48/EF. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#). Aftalen handler om automatisk informationsudveksling om indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger. Aftalen er opsagt med virkning fra og med den 1. januar 2019.

C.F.9.2.1.9 Aserbajdsjan

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Aserbajdsjan - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.1.9.1](#))

- Aserbajdsjan - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.1.9.2](#))

C.F.9.2.1.9.1 Aserbajdsjan - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato
DBO		L 63 af 11.10.2017 Tillægsbetænkning af 14.12.2017	Lov nr. 1673 af 26.12.2017	BKI nr. 4 af 19.02.2018

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Aserbajdsjan har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 2004 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. september 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

Aserbajdsjan var omfattet af den dansk-sovjetiske DBO indtil opløsningen af Sovjetunionen i 1991. Se afsnit [C.F.9.2.18.12](#) om DBO for SNG.

Skatteministeriet meddelte i [SKM2003.260.DEP](#), at Aserbajdsjan ikke anså sig for omfattet af den dansk-sovjetiske DBO.

Se også

Se også www.taxes.gov.az om Aserbajdsjans skattemyndighed.

Bemærk

DBO'en indeholder artikel 14 om frit erhverv (svarende til den tidligere artikel 14 i OECD's modeloverenskomst).

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomsts artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter
- 29 om entitlement to benefits
- 30 om territorial udvidelse

C.F.9.2.1.9.2 Aserbajdsjan - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 28.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit [C.F.8.2.2.1](#) - 32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten. [C.F.8.2.2.](#)

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk.3.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, da den ikke omfatter formueskatter. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, herunder ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som i overensstemmelse med international ret og ifølge dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, inden for hvilket Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra OECD's modeloverenskomst. Udtrykket "international trafik" betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 omfatter ikke modeloverenskomstens definition af "godkendte pensionsinstitutter".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 4, stk. 1, nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Der er dog en lignende bestemmelse i artikel 4, stk. 2. Artikel 4, stk. 3, nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Fast driftssted omfatter en borerig eller anden installation til efterforskning af naturforekomster, hvis virksomheden varer i mere end 30 dage inden for en 12-måneders periode. Se stk. 2, litra f).

Derudover omfattes et foretagendes levering af tjenesteydelser, herunder konsulentbistand, gennem ansatte eller andet personale engageret af foretagendet til det pågældende formål, men kun

hvis sådan virksomhed (for det samme projekt eller et forbundet projekt) i den kontraherende stat varer ved i en periode på 6 måneder eller derover inden for en 12-måneders periode. Se stk. 3, litra b).

I stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at hvis en afhængig agent handler på et foretagendes vegne, og denne person i en stat har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses dette foretagende uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2 for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet (medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stykke 4, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke).

Stk. 6 omhandler, hvornår et forsikringsforetagende har fast driftssted i den anden kontraherende stat. Dette kan eksempelvis forekomme, hvis et forsikringsforetagende opkræver forsikringspræmier i den anden stat eller forsikrer risici i den anden stat gennem en person, som ikke omfattes af stk. 7.

Stk. 7 om uafhængige agenter indeholder ikke OECD's modeloverenskomsts bestemmelse om, at hvis en person udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender, vil personen ikke anses for at være en uafhængig agent.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Artikel 8: Fortjeneste ved international trafik

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Fortjeneste ved drift af skibe eller fly i international trafik omfatter

- fortjeneste ved lejlighedsvis udlejning af skibe eller fly uden besætning (bareboat) og
- fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhängere og lignende udstyr til transport af containere),

når denne virksomhed har nær tilknytning til drift af skib eller fly i international trafik.

Hvis foretagender fra forskellige lande driver skibe eller fly i international trafik gennem et konsortium, gælder bestemmelserne i artikel 8 kun for den del af fortjenesten ved denne virksomhed, som svarer til den andel, som et foretagende i en kontraherende stat deltager med i konsortiet.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Kildestaten må dog højst beskatte udbyttet med 5 pct. hvis udbyttets retmæssige ejer er et selskab, som ejer mindst 20 pct. af aktiekapitalen i det udloddende selskab, og forudsat at der er foretaget en investering på et beløb svarende til mindst 1 mio. EURO i det selskab, der udbetaler udbyttet. Der er ikke noget krav om, at aktierne skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a).

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt LL § 3 i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 8 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Kildestaten kan efter stk. 3 dog ikke beskatte renterne, hvis modtageren af renter eller betaleren af renten er den anden stats regering, centralbank eller en offentlig institution i denne stat, eller hvis den retmæssige ejer af renterne enten er the State Oil Fund i Aserbadjan eller Investeringsfonden for Udviklingslande (IFU) i Danmark.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan som udgangspunkt beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Skatten kan dog højst udgøre 5 pct. af bruttobeløbet af royalties betalt i forbindelse med anvendelsen af patent, mønster eller model,

tegning, hemmelig formel eller proces, eller oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

Se artikel 12, stk. 1 og 2.

I stk. 5 defineres, hvornår royalties anses for at hidrøre fra en kontraherende stat. Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Hvis mere end 50 pct. af værdien af aktier m.v. i et selskab m.v. består i fast ejendom, der er beliggende i en af staterne, kan gevinst ved afhændelse af disse aktier m.v. beskattes i denne stat. Der er ikke noget krav om, at de pågældende aktier skal have været ejet i en bestemt periode inden afhændelsen. Se artikel 13, stk. 2.

Fortjeneste, der erhverves af et foretagende i en stat ved salg af skibe eller fly, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som hører til driften af sådanne skibe eller fly, kan kun beskattes i denne stat. Se artikel 13, stk. 4.

Skibe, der benyttes til transport i indre farvande, er omfattet af artikel 13, stk. 5.

Hvis foretagender fra forskellige lande driver skibe eller fly i international trafik gennem et konsortium, gælder bestemmelserne i artikel 13 for den del af fortjenesten ved denne virksomhed, som svarer til den andel, som et foretagende fra en kontraherende stat deltager med i konsortiet. Se artikel 13, stk. 6.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst, hvor artikel 14 er ophævet.

Udtrykket frit erhverv omfatter især selvstændig videnskabelig, litterær, kunstnerisk, uddannelsesmæssig eller undervisningsmæssig virksomhed samt selvstændig virksomhed som læge, advokat, ingeniør, arkitekt, tandlæge og revisor. Se artikel 14, stk. 2.

Indkomst ved frit erhverv eller andet arbejde af selvstændig karakter erhvervet af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat (bopælslandet), kan kun beskattes i denne stat, undtagen i følgende tilfælde, hvor indkomsten også kan beskattes i den anden kontraherende stat (kildelandet):

- a. hvis han har et fast sted, som til stadighed står til rådighed for ham i den anden kontraherende stat (kildelandet) med henblik på udøvelse af hans virksomhed. Kun den del af indkomsten, der kan henføres til dette faste sted, beskattes i den anden kontraherende stat, eller
- b. hvis hans ophold i den anden kontraherende stat (kildelandet) strækker sig over en eller flere perioder, der tilsammen udgør eller overstiger 183 dage i enhver 12-måneders periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår. Kun den del af indkomsten, som er erhvervet for virksomhed udført i denne anden kontraherende stat, beskattes i den anden stat.

Artikel 15: Personligt arbejde i ansættelsesforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Bopælslandet kan kun beskatte vederlag, som erhverves af en person for arbejde i ansættelsesforhold udført i kildelandet, hvis vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i bopælslandet. Se artikel 15, stk. 2, litra b.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en kontraherende stat, kan beskattes i denne stat. Se artikel 15, stk. 3.

Artikel 16: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bestemmelserne i stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på indkomst, der erhverves ved virksomhed, som udøves i en stat af kunstnere eller sportsudøvere, hvis besøget i denne stat er helt eller delvis understøttet af offentlige midler fra den ene eller begge stater eller administrativ-territorielle underafdelinger eller lokale myndigheder. I sådanne tilfælde kan indkomsten kun beskattes i den stat, hvor kunstneren eller sportsudøveren er hjemmehørende.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19.

Artikel 18: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Kildelandet kan beskatte private pensioner, uanset om der er tale om pension i forbindelse med tidligere ansættelsesforhold eller ej. Se artikel 18, stk. 1.

Bemærk

Der ikke hjemmel til dansk beskatning af udbetalinger fra en pensionsordning omfattet af [PBL](#), hvis der ikke har været fradragsret eller bortseelsesret her i landet eller i udlandet for indbetalingerne til ordningen. Se [PBL § 20](#), stk. 4 og § 53 A, stk. 5.

Sociale ydelser

Kildelandet kan endvidere beskatte betalinger, som fysiske personer modtager efter enhver ordning fra midler tilvejebragt af den anden stat eller en dertil hørende administrativ-territoriel underafdeling eller lokal myndighed. Se artikel 18, stk. 2.

Bestemmelsen omfatter fx sociale pensioner, sygedagpenge, andre sociale ydelser, arbejdsløshedsdagpenge samt stipendier efter SU-loven, der er omfattet af [KSL § 2](#).

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19 anvendes kun på vederlag, der optjenes for udførelse af hverv med udøvelse af myndighedsfunktion for staten eller en dertil hørende underafdeling eller en lokal myndighed heraf.

Artikel 20: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Der henvises i artikel 14 vedrørende fast sted. Denne artikel findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Derudover fremgår det af artikel 21, stk. 3, at overenskomsten ikke finder anvendelse på kildeskatte på spille- og lotterigevinster. Den bestemmelse findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 22: Metode til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Aserbajdsjan kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 22, stk. 2, litra a og b. Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Aserbajdsjan, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Aserbajdsjan. Se artikel 22, stk. 2, litra c.

Aserbajdsjan giver lempelse for dansk skat efter creditmetoden. Dog kan lempelsen ikke overstige den skat, der er beregnet af indkomsten i Aserbajdsjan. Se artikel 22, stk. 1.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 24. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 25. Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 31. december 2017 og har virkning fra 1. januar 2018. Se [tillægsbetænkning](#) af 14.12.2017.

Artikel 28: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst, artikel 32. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32.

C.F.9.2.1.10 Australien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Australien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.1.10.1](#))
- Australien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.1.10.2](#)).

C.F.9.2.1.10.1 Australien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslagnr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	01.04.1981	-	Lov nr. 74 af 31.03.1953 Historik	BKI nr. 33 af 22.03.1982	27.10.1981	Virkning 01.01.1982

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Australien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2012. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

Australiens indkomstår løber fra 1. juli til 30. juni.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 24 om ikke-diskriminering
- 27 om bidstand med opkrævning af skatter
- 29 om territorial udvidelse.

Australien har indgået en MoU (samarbejdsaftale) med Danmark på inddrivelsesområdet. Samarbejdsaftalen trådte i kraft den 16. maj 2014.

Se også

- Skd. [cirkulære nr. 3 af 4. januar 1983](#) (vejledning)

- Skat Udland 2000, 88 om det australske skattesystem
- www.ato.gov.au om Australiens skattemyndighed.

C.F.9.2.1.10.2 Australien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 28.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Australien har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

MLI'ens artikel 11, stk. 1, finder også anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskattning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere finder MLI'ens artikel 3, stk. 2, anvendelse. MLI'ens artikel 3, stk. 2, vedrører begrænsning af lempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formueskatter er ikke omfattet af DBO'en.

Bemærk

Lønsskat opkrævet af australske enkeltstater er ikke omfattet af DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve sine suverænitetsrettigheder for at udforske og udnytte havbundens eller dens undergrunds naturforekomster.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "international trafik", "statsborger" eller "erhvervsvirksomhed".

Artikel 3 i DBO'en indeholder heller ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger væsentligt fra OECD's modeloverenskomst.

For så vidt angår indkomst fra kilder i Danmark skal en person, som er undergivet australsk skat af indkomst, som hidrører fra kilder i Australien, ikke anses for hjemmehørende i Australien, medmindre indkomsten fra kilder i Danmark er undergivet australsk beskatning eller, hvis denne indkomst er fritaget for australsk beskatning, skattefritagelsen alene skyldes, at indkomsten er undergivet dansk beskatning jf. artikel 4, stk. 2, i DBO'en.

I tilfælde, hvor en fysisk person efter bestemmelserne i artikel 4, stk. 1, i DBO'en er hjemmehørende i begge stater og har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, eller hvis personen ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal personen anses for hjemmehørende i den stat, hvori personen har sædvanligvis ophold jf. artikel 4, stk. 3, litra b, i DBO'en. Hvis personen sædvanligvis har ophold i begge stater, eller hvis personen ikke har sådant ophold i nogen af dem, skal personen anses for hjemmehørende i den stat, hvor personen har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser jf. artikel 4, stk. 3, litra c, i DBO'en.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Artikel 4 i DBO'en indeholder ikke nogen bestemmelse om, at de kompetente myndigheder skal træffe afgørelse om, hvor en person er hjemmehørende, når de foranstående bestemmelser ikke er tilstrækkelige. Det er efter australsk opfattelse et domstolsanliggende. Se skm. cirkulære nr. 3 af 4. januar 1983 (vejledning).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 4, stk. 3, litra e, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 4, af MLI'ens artikel 4, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 4, stk. 3, litra e. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fast driftssted udgør også en land- eller skovbrugsejendom eller et græsningsareal. Se artikel 5, stk. 2, litra g, i DBO'en.

Tilsynsvirksomhed i forbindelse med bygge-, anlægs-, monterings- eller installationsarbejde i mere end 12 måneder medfører fast driftssted. Se artikel 5, stk. 4 a, i DBO'en.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 5, i DBO'en fremgår, at afhængig agent, der i en af staterne handler for et foretagende, der er hjemmehørende i den anden stat, skal anses for i den førstnævnte stat at udgøre et fast driftssted tilhørende dette foretagende, hvis:

- a) han har og i denne stat sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler på foretagendets vegne, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet, eller
- b) han i den forbindelse i denne stat for foretagendet fremstiller eller bearbejder varer tilhørende foretagendet

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 3. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 3, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monterings-arbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en betragter landbrugs- og skovbrugsejendomme som fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra g, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 7 i DBO'en er udvidet så interne regler om fastsættelse af et fast driftsstedes fortjeneste, kan anvendes i overensstemmelse med overenskomsten, hvis de oplysninger der står til rådighed for det andet land ikke er tilstrækkelige. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Beskatningen af fortjeneste ved forsikring foretaget af ikke-hjemmehørende personer, berøres ikke af denne artikel. Se artikel 7, stk. 8, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 8 i DBO'en omfatter enhver form for skibs- og luftfartsvirksomhed, og ikke kun i international trafik.

Fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed kan kun beskattes i det land, hvor den der driver virksomheden, er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Fortjeneste kan beskattes i det land, hvor foretagendet ikke er hjemmehørende, hvis virksomheden er begrænset til pladser i dette land, fx forsyningsfartøjer til boreplatforme. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste i forbindelse med transport med skib eller fly af passagerer, husdyr, post eller varer, der indskibes i et land for at blive losset på en anden plads i dette land, behandles som fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed, der er begrænset udelukkende til pladser i dette land. Artikel 8 i DBO'en finder også anvendelse, hvis et skib transporterer varer fra én australsk havn til en anden australsk havn og undervejs anløber en havn i tredjeland. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 9 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fortjeneste i de tilfælde, hvor de oplysninger der står til rådighed for et land, ikke er tilstrækkelige til at fastsætte fortjenesten, der kan henføres til et foretagende. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en og artikel 9, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytte med højst 15 pct. af bruttobeløbet, hvis modtageren er omfattet af DBO'en. Se artikel 10, stk. 2, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Artikel 10 i DBO'en indeholder en begrænsning af påligning af indkomstskat på selskaber. Se artikel 10, stk. 6, i DBO'en.

Artikel 10 i DBO'en har en særregel om skattegodtgørelse til modtagere, der er hjemmehørende i Australien. Se artikel 10, stk. 7, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også betaling, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt udstyr. Se artikel 12, stk. 3, litra b), i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende.

Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalt i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Afhændelse af ejendele

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 13 i DBO'en handler om salg af fast ejendom. "Fast ejendom" omfatter:

- udlejning/bortforpagtning vedrørende fast ejendom og enhver anden andel i fast ejendom
- rettigheder vedrørende udnyttelse eller udforskning af naturforekomster
- aktier eller tilsvarende rettigheder i et selskab, hvis aktiver helt eller væsentligt består af andele i fast ejendom eller af rettigheder vedrørende udnyttelse af naturforekomster.

Se artikel 13, stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste ved salg af erhvervsaktiver, der har tilknytning til et fast driftssted eller et fast sted, kan beskattes i kildelandet. Dette gælder også for skibe og luftfartøjer. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 13 i DBO'en indeholder ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber og lignende ejerandele.

Bemærk

Artikel 13 i DBO'en regulerer ikke beskatning af fortjeneste ved salg af aktiver, der hverken er fast ejendom eller erhvervsaktiver. Disse fortjenester er derfor omfattet af bestemmelsen om anden indkomst. Se artikel 21, i DBO'en.

Australien har ved lov besluttet, at fortjeneste ved salg af fast ejendom - ejet indirekte af flere enheder, der er begrænset skattepligtige - skal beskattes, hvor ejendommen er beliggende.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 9, stk. 1, har betydning for artikel 13, stk. 2, litra a, (iii) og artikel 13, stk. 2, litra b, (iii) i DBO.

MLI'ens artikel 9, stk. 1, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser i enheder, hvis værdi hidrører fra fast ejendom i et omfang fastlagt i DBO'en. Den relevante værdibetingelse skal være opfyldt på noget tidspunkt inden for 365 dage forud for afhændelsen.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Perioden i arbejdslandet må ikke overstige 183 dage i det andet lands indkomstår. Det australske indkomstår løber fra 1. juli til 30. juni.

Anvendelse af 183-dages-reglen er betinget af, at indkomsten er skattepligtig i bopælslandet. Se artikel 15, stk. 2, litra d, i DBO'en.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelseslønhonorar
- Artikel 17 i DBO'en om løn til optrædende
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentlige hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelseslønhonorar

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Optrædende

Artikel 17 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Artikel 17, i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og livrenter

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner, herunder livrenter, kan kun beskattes i bopælslandet, uanset om de stammer fra et tidligere ansættelsesforhold eller ikke. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Kildelandet kan beskatte

- offentlige pensioner, der stammer fra tidligere offentligt hverv (artikel 19 i modeloverenskomsten)
- pensioner efter kildelandets sociale sikringslovgivning.

Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Kildelandet har kun beskatningsretten efter artikel 18, stk. 3, i DBO'en hvis modtageren er en fysisk person, der er statsborger i det land udbetalingerne stammer fra. Se artikel 18, stk. 3, 2. punkt, i DBO'en.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbare til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum eller et tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt erhverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 19 i DBO'en omfatter kun løn for at varetage offentlige hverv. Pension for at varetage et offentligt hverv er omfattet af artikel 18 i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 20 i DBO'en omfatter kun studerende, og ikke erhvervspraktikanter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Ikke udtrykkeligt omtalte indkomster

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland, kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Indkomstkilde

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Indkomst, der erhverves af en dansker, og som efter DBO'en kan beskattes i Australien, skal anses for at være indkomst, der stammer fra kilder i Australien. Indkomst, der erhverves af en australier og som efter DBO'en kan beskattes i Danmark, anses som indkomst, der stammer fra kilder i Danmark.

Bemærk

Artikel 22 i DBO'en er indsat, da Australien efter sine interne regler ikke beskatter indkomst fra udlandet, og anser udenlandske personer for hjemmehørende i videre omfang end sædvanligt.

Se også

Se også DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Australien kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Australien, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Australien.

Australien giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, i DBO'en om voldgift.

Se også

Se også

- OECD's [landeprofil for Australien](#).
- Afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 24, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk.

1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 3, 1. pkt., anvendelse på DBO'en. MLI'ens artikel 16, stk. 3, 1. pkt., vedrører muligheden for, at de kompetente myndigheder kan indgå en gensidig aftale om at løse vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål.

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 3, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter kan Danmark og Australien konsultere hinanden om ophævelse af dobbeltbeskatning i tilfælde, som ikke er omhandlet i DBO'en.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 3, er baseret på artikel 25, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens del VI om voldgift anvendelse på DBO'en, jf. MLI'ens artikel 18. Reglerne for voldgiftsproceduren fremgår af MLI'ens artikel 19 til 26.

Efter MLI'ens artikel 36, stk. 1, har bestemmelserne i MLI'ens del VI om voldgift, virkning for Danmark og Australien:

- a. med hensyn til sager, som indbringes for den kompetente myndighed fra det tidspunkt, hvor MLI'en er trådt i kraft for det sidste af de to lande, dvs. på eller efter 1. januar 2020, og
- b. med hensyn til sager, som er indbragt for den kompetente myndighed forud for ikrafttrædelsen for det sidste af de to lande, fra det tidspunkt, hvor begge lande har notificeret om, at der er indgået en gensidig aftale efter MLI'ens artikel 19, stk. 10, sammen med oplysninger for tidspunktet, hvor en sag skal anses for at være indbragt.

Tiltrædelsen af MLI'ens voldgiftsbestemmelser betyder blandt andet, at MLI'ens artikel 19 fastsætter det grundlæggende princip for, hvornår voldgift skal anvendes.

Det bemærkes, at Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 19, stk. 12. Dette indebærer, at voldgift ikke skal finde anvendelse i sager, hvor afgørelser om et uløst spørgsmål allerede er truffet af en domstol eller et administrativt nævn i et af de to lande, eller hvis en sådan afgørelse træffes på noget tidspunkt, efter en anmodning om voldgift er fremsat, og inden voldgiftskendelsen bliver afsagt.

Ligeledes finder MLI'ens artikel 23, stk. 1, anvendelse. MLI'ens artikel 23, stk. 1, vedrører voldgiftsproceduren.

Danmark og Australien har endvidere valgt at anvende MLI'ens artikel 23, stk. 5, på DBO'en. MLI'ens artikel 23, stk. 5, vedrører et krav om fortrolighed i forhold til oplysninger som modtages under voldgiftssagens behandling. Brud på fortroligheden medfører, at de udestående spørgsmål, som ligger til grund for voldgiftssagen og den gensidige aftaleprocedure, forbliver uløste.

I forbindelse med Danmarks og Australiens indgåelse af MLI'en har Danmark i medfør af MLI'ens artikel 28, stk. 2, taget følgende forbehold med hensyn til de former for sager, der skal kunne undergives voldgift:

1. *"Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse på omfattede skatteaftaler indgået mellem Danmark og andre EU-medlemslande.*
2. *"Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse i sager, hvor en part har pålagt en fysisk eller juridisk person sanktioner for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed."*

Australien har tilsvarende taget følgende forbehold med hensyn til de former for sager, der skal kunne undergives voldgift:

“1. Australia reserves the right to exclude from the scope of Part VI any case to the extent that it involves the application of Australia’s general anti-avoidance rules contained in Part IVA of the Income Tax Assessment Act 1936 and section 67 of the Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986. Australia also reserves the right to extend the scope of the exclusion for Australia’s general anti-avoidance rules to any provisions replacing, amending or updating those rules. Australia shall notify the Depositary of any such provisions that involve substantial changes.”

Bemærk

MLI’ens artikel 24, stk. 2, om mulighed for aftale om anden løsning end voldgiftskendelsen finder ikke anvendelse på DBO’en. Se afsnit [C.F.8.3.1.24](#) om MLI’ens artikel 24.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI’ens artikel 16.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.18](#) om MLI’ens artikel 18.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.19](#) om MLI’ens artikel 19.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.23](#) om MLI’ens artikel 23.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI’ens artikel 28.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.36](#) om MLI’ens artikel 36.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26 om udveksling af oplysninger.

Artikel 26: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 27. oktober 1981 og har virkning fra 1. januar 1982.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 28: Opsigelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2023.424. SR	Artikel 4. Spørger ejede 50 % af et selskab, hvor han var ansat som direktør. Spørger rejste til Vietnam med sin familie i 7 måneder for at	

udbygge og pleje selskabets kunderelationer i Vietnam. Opholdet ville samtidig bestå af turistmæssige aktiviteter i spørgers fritid og under eventuel ferieafvikling.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtigt til Danmark, imens han var i Vietnam, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Vietnam. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Vietnam skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Vietnam var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.

Skatterådet kunne derudover bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter ligningslovens § 33 A. Skatterådet lagde vægt på, at opholdet i Vietnam havde en sammenhæng med selskabets forhold, og at der ikke var tale om en situation, hvor spørger af egen drift og uafhængigt af selskabet valgte at bosætte sig i udlandet. Skatterådet lagde også vægt på, at beslutningen om udlandsopholdet var truffet af selskabets ledelse, som ikke alene udgjordes af spørger, og at opholdet havde til formål at styrke selskabets samarbejder i Vietnam. Der var således indgået en aftale om, at spørger i en periode var beskæftiget ved et arbejdssted uden for riget. Skatterådet kunne i den forbindelse desuden bekræfte, at spørger ville være berettiget til fuld lempelse for løn, der blev optjent i Vietnam, og til halv lempelse for løn, der blev optjent ved eventuelle kundebesøg i Kina, Japan og Australien.

Skatterådet kunne endeligt bekræfte, at spørger var skattepligtig efter ligningslovens § 16, stk. 3, af værdien af den bolig, som selskabet lejede og stillede til rådighed for spørger i Vietnam. Da udlejer var en uafhængig tredjemand, blev betalingen for lejemålet anset for at være fastsat til markedslejen, og den skattepligtige værdi skulle derfor ikke fastsættes efter ligningsloven § 16, stk. 9

.

SKM2020.176.
SR

Artikel 4. Spørger flyttede den 27. marts 2019 til Australien for at arbejde for et australsk selskab. Han tog familien med, men beholdt sin bolig i Danmark. Boligen blev udlejet fra den 18. juni 2019.

Artikel 4, stk. 3, i DBO med Australien angiver hjemmehørende kriterierne for fysiske personer i prioriteret rækkefølge. Rækkefølgen afviger fra modeloverenskomsten, idet opholdssted går forud for midtpunkt for livsinteresser.

For så vidt angår perioden fra den 27. marts 2019 til den 18. juni 2019 havde spørger bolig til rådighed i både Danmark og Australien, jf. artikel 4, stk. 3, litra a), i DBO med Australien. I denne situation følger det af artikel 4, stk. 3, litra b), at spørger skal anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis har haft ophold, hvilket var Australien. Skatterådet fandt derfor, at spørger var hjemmehørende i Australien i denne periode.

For så vidt angår perioden fra den 18. juni 2019 og fremefter havde spørger kun haft en fast bolig til rådighed i Australien. Det følger af artikel 4, stk. 3, litra a), i DBO med Australien, at spørger skal anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at det fulgte af artikel 4, stk. 3, litra

a), at spørger skulle anses for at være hjemmehørende i Australien også i denne periode.

Skatterådet fandt således, at spørger havde været skattemæssigt hjemmehørende i Australien under hele opholdet i Australien fra den 27. marts 2019 og fremefter.

C.F.9.2.2 Bahamas - Burkina Faso

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Bahamas ([C.F.9.2.2.1](#))
- Bahrain ([C.F.9.2.2.2](#))
- Bangladesh ([C.F.9.2.2.3](#))
- Barbados ([C.F.9.2.2.4](#))
- Belarus (Hviderusland) ([C.F.9.2.2.5](#))
- Belgien ([C.F.9.2.2.6](#))
- Belize ([C.F.9.2.2.7](#))
- Benin ([C.F.9.2.2.8](#))
- Bermuda ([C.F.9.2.2.9](#))
- Bosnien-Hercegovina ([C.F.9.2.2.10](#))
- Botswana ([C.F.9.2.2.11](#))
- Brasilien ([C.F.9.2.2.12](#))
- Brunei Darussalam ([C.F.9.2.2.13](#))
- Bulgarien ([C.F.9.2.2.14](#))
- Burkina Faso ([C.F.9.2.2.15](#))

C.F.9.2.2.1 Bahamas

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåel-sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft-trædelse	Bemærk-ninger
TIEA	10.03.2010	-	-	BKI nr. 49 af 07.09.2010	09.09.2010	Virkning 01.01.2011 Straffesager 09.09.2010

Bahamas har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. august 2018. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.2.2 Bahrain

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	14.10.2011	-	-	BKI nr. 22 af 28.08.2012	05.09.2012	Virkning 01.01.2013 Straffesager 05.09.2012

Bahrain har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2018. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.2.3 Bangladesh

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Bangladesh - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.2.3.1](#))
- Bangladesh - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.2.3.2](#)).

C.F.9.2.2.3.1 Bangladesh - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	16.07.1996	L 87 af 27.11.1996	Lov nr. 1218 af 27.12.1996	BKI nr. 10 af 30.01.1997	18.12.1996	Virkning 01.01.1997

Indhold	Status	Henvisninger
---------	--------	--------------

MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39
-----	---------------------	---

Bemærk

Skatteåret i Bangladesh løber fra 1. juli - 30. juni.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.nbr.gov.bd om Bangladeshes skattemyndighed.

C.F.9.2.2.3.2 Bangladesh - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark. Kongeriget Danmark omfatter også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter international ret er eller senere måtte blive betegnet i dansk lovgivning som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande

- andre aktiviteter med henblik på økonomisk efterforskning og udnyttelse af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af international trafik afviger fra modeloverenskomsten. Udtrykket »international trafik« betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Hvis en ikke fysisk person er registreret i det ene land, og dens virkelige ledelse har sit sæde i det andet land, skal landenes kompetente myndigheder ved aftale afgøre hvor den pågældende skal anses for hjemmehørende. Indtil der er opnået enighed om en ikke-fysisk persons hjemsted, skal personen ikke anses for at være hjemmehørende efter DBO'en i nogen af landene. Se DBO'en artikel 4, stk. 3, sidste punktum.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En lagerbygning udgør fast driftssted, hvis en person benytter den til at stille lagerplads til rådighed for andre. Se artikel 5, stk. 2.

Byggeplads eller et anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted, hvis arbejdet varer mere end 183 dage. Se artikel 5, stk. 3.

Reglen om, at der ikke foreligger et fast driftssted, hvis en virksomhed udøver aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, gælder kun for reklamevirksomhed, oplysningsvirksomhed, videnskabelige undersøgelser eller lignende. Se artikel 5, stk. 4, litra e.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at en afhængig agent, der optræder i en stat på vegne af et foretagende i den anden stat, anses for at udgøre et fast driftssted i den førstnævnte stat, hvis:

- a) han har og sædvanligvis i den førstnævnte stat udøver en almindelig fuldmagt til at indgå aftaler for eller på vegne af foretagendet, medmindre hans virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i stykke 4, som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i nævnte stykke;
- b) han sædvanligvis i den førstnævnte stat opretholder et varelager tilhørende foretagendet, hvorfra han regelmæssigt leverer varer for eller på vegne af foretagendet; eller
- c) han sædvanligvis skaffer ordrer på salg af varer i den førstnævnte stat, udelukkende eller næsten udelukkende for foretagendet selv, eller for foretagendet og andre foretagender, som kontrolleres af det, eller som kontrollerer det;

han skal anses for at have skaffet ordrer næsten udelukkende for det pågældende foretagende eller de pågældende foretagender, hvis mindst 75 pct. af de kommissionsbeløb, han modtager, hidrører fra ordrer skaffet til et sådant foretagende eller sådanne foretagender, eller hvis mindst 75 pct. af den samlede kontraktsum brutto for alle skaffede ordrer hidrører fra ordrer, som er skaffet til det pågældende foretagende eller de pågældende foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Bestemmelserne i stykke 1 og 3 finder også anvendelse på indkomst af fast ejendom på indkomst af fast ejendom, der anvendes ved udøvelsen af frit erhverv.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Indkomst fra leasing af containere skal i alle tilfælde beskattes i overensstemmelse med de øvrige bestemmelser i artiklen. Se artikel 7, stk. 7.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibsfart og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst ved luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 1.

Indkomst ved skibsfartsvirksomhed i international trafik kan beskattes i kildelandet. Skatten i kildelandet skal nedsættes til det halve, og kan ikke overstige 4 pct. Se artikel 8, stk. 2. Dette betyder i praksis, at den bangladeshiske fragtskat ikke kan overstige 4 pct.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 10 pct. Der er ikke noget ejertidskrav.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt LL § 3 i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se også afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, der

- betales til det andet lands nationalbank eller regering eller
- betales af lån, der er ydet, garanteret eller sikret af det andet lands regering, nationalbank eller enhver styrelse, institution mv.,

der ejes eller kontrolleres af regeringen i det andet land. Det gælder også, når renterne betales til en person i det andet land som led i en finansieringskontrakt ved køb af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr eller ved opførelse af industrielle, kommercielle eller videnskabelige anlæg eller offentlige arbejder. Se artikel 11, stk. 3.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, territoriale administrative enheder, lokale myndighed eller den person, der betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte fortjeneste ved salg af aktier eller rettigheder i et selskab, hvis aktiver hovedsageligt består af fast ejendom eller rettigheder i fast ejendom, hvis fortjenesten er underlagt samme skatteregler som fortjeneste ved salg af fast ejendom. Bestemmelsen kan ikke anvendes ved fast ejendom, der har tilknytning til et selskabs industrielle, kommercielle eller landbrugsmæssige virksomhed, eller til en persons udøvelse af frit erhverv. Se artikel 13, stk. 2.

Fortjeneste ved afhændelse af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 4.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 6.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis den pågældende persons ophold i landet strækker sig over en periode eller perioder, der tilsammen udgør mere end 120 dage i et skatteår.

Skatteåret i Bangladesh løber fra 1. juli - 30. juni.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelses honorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 20 om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, eller af artikel 15 eller 16, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel - private pensioner fra tjenesteforhold

Private pensioner, der stammer fra tidligere tjenesteforhold, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1.

Undtagelse

Kildelandet kan beskatte udbetalinger af private pensioner, andre lignende vederlag og livrenter, som er omfattet af artikel 18, stk. 1, eller artikel 22, hvis modtageren tidligere har været hjemmehørende i kildelandet. Se artikel 18, stk. 3.

Hvis modtageren er statsborger i bopælslandet, kan kildelandet ikke beskatte udbetalinger, som er nævnt i artikel 18, stk. 3.

Andre private pensioner

Kildelandet kan beskatte private pensioner, fx privattegnede ratepensioner, der ikke er omfattet af artikel 18, stk. 1 eller 3. Se artikel 22, stk. 3.

Sociale ydelser

Ydelser efter kildelandets sociallovgivning kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbare til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum eller et tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 18, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen omfatter også udbetalinger fra "en territorial administrativ enhed".

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende, erhvervspraktikanter og lærere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved et universitet, en læreanstalt, en skole eller anden tilsvarende uddannelsesinstitution, beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er eller var hjemmehørende i det andet land umiddelbart før besøget i opholdslandet
- opholdet ikke overstiger 2 år
- opholdet alene sker med det formål at undervise og/eller forske
- opholdet sker efter indbydelse fra den pågældende institution.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.15.2.2](#) om professorreglen
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning og udvinding af kulbrinter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen omfatter virksomhed ved forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 21, stk. 1.

For kulbrintevirksomhed er der fast driftssted, hvis perioden eller perioder sammenlagt overstiger 60 dage i en 12-måneders-periode. Se artikel 21, stk. 2.

Ved boreplatformvirksomhed er der fast driftssted, hvis perioden eller perioderne overstiger 365 dage i en 18-måneders-periode. Se artikel 21, stk. 3.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland, kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 22, stk. 3.

Bemærk

Private pensioner udenfor tjenesteforhold fx privattegnede ratepensioner er omfattet af artikel 22.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Bangladesh kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Bangladesh, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Bangladesh.

Bangladesh giver creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Danmark, lempes skatten efter metoden exemption med progression.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft 8. december 1996 og har virkning fra 1. januar 1997.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.2.4 Barbados

Indhold

- Historiskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historiskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger

Aftale	27.10.1969	-	-	<u>BKI nr. 11 af 10.02.1970</u>	27.10.1969	-
Luftfart						
TIEA	03.11.2011	-	-	<u>BKI nr. 3 af 21.01.2013</u>	14.06.2012	Virkning 01.01.2013 Straffesager 14.06.2012

Barbados har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. november 2016. Se afsnit C.F.8.1.2.3.

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit C.F.8.2.2.26 (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit C.F.8.1.2.1 om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også <https://bra.gov.bb/> om Barbados' skattemyndighed.

C.F.9.2.2.5 Belarus (Hviderusland)

Om Belarus (Hviderusland), se afsnit C.F.9.2.18.12 om SNG.

Det administrative samarbejde med Belarus er suspenderet.

C.F.9.2.2.6 Belgien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Belgien - DBO'ens baggrund, formål og historik (C.F.9.2.2.6.1)
- Belgien - Gennemgang af DBO'en (C.F.9.2.2.6.2).

C.F.9.2.2.6.1 Belgien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel-sesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato
DBO	16.10.1969	-		<u>BKI nr. 5 af 20.01.1971</u>
Protokol	27.09.1999	<u>L 22 af 04.10.2000</u>	<u>Lov nr. 1024 af 22.11.2000</u>	<u>BKI nr. 13 af 30.05.2003</u>
Protokol	07.07.2009	<u>L 15 af 07.10.2009</u>	<u>Lov nr. 1131 af 04.12.2009</u>	<u>BKI nr. 14 af 29.08.2013</u>
Aftale	03.09.2008 suppleret 12.09.2008	<u>L 15 af 07.10.2009</u>	<u>Lov nr. 1131 af 04.12.2009</u>	<u>BKI nr. 49 af 09.12.2008</u>

Bistand i skattesager				
-----------------------	--	--	--	--

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Belgien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2000 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. april 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Se også

- Skd. cirkulære nr. 166 af 27. juni 1972 (vejledning)
- Skat Udland 2000, 12 om skattesystemet i Belgien
- https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/general_administrations/taxation om Belgiens skattemyndighed.

C.F.9.2.2.6.2 Belgien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Belgiens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Belgien har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Belgiens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en erstattes af ordlyden i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Belgiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausele i form af en "Principal Purpose Test" eller en PPT. Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

MLI'ens artikel 11, stk. 1, finder også anvendelse. Derudover erstatter artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Belgiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere finder MLI'ens artikel 3, stk. 2, anvendelse. MLI'ens artikel 3, stk. 2, vedrører begrænsning af lempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 1.

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 2.

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark. Det betyder at området geografisk også dækker det nationale territorium, territorialfarvand og ethvert andet havområde, hvor Danmark efter international ret udøver sine suveræne rettigheder eller sin jurisdiktion.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 3.

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I artikel 5, stk. 3, nr. 1-4, i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i reklameøjemed er ikke et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 3, nr. 5, i DBO'en.

Et forsikringsselskab, der gennem en repræsentant, opkræver præmier eller forsikrer risici, har altid fast driftssted i det andet land. Se artikel 5, stk. 6, i DBO'en.

Artikel 5 har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Bemærk

Artikel 5 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f, om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende ved at kombinere de omstændigheder der i øvrigt er nævnt i bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Belgiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 3. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Belgiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse og erstatter DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2 indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

MLI'ens artikel 15, stk. 1, finder også anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 4.

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Ved mangelfuld eller unøjagtig regnskabsførelse, kan skatten fastsættes i overensstemmelse med national lovgivning. Medfører dette dobbeltbeskatning skal de to lande søge at undgå dobbeltbeskatning. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste der henføres til det faste driftssted, skal ske efter samme metode år for år, medmindre der er gode og fyldestgørende grunde til en anden fremgangsmetode. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 79 vedrørende Belgiens fortolkning i relation til kommentarens pkt. 14.

Artikel 8: Skibs- og luftfartsvirksomheder

Artikel 8 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 5.

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en. Det gælder også sådan fortjeneste ved deltagelse i en pool, et fællesforetagende eller i en international organisation om sådan virksomhed. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Såfremt den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken det pågældende skib har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken rederen er bosiddende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender

Artikel 9 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 9 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 9, stk. 2, om sekundær regulering.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Belgiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 17, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 17, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 17, stk. 1, vedrører Danmarks og Belgiens pligt til at foretage modsvarende reguleringer.

Reglen i MLI'ens artikel 17, stk. 1, svarer til artikel 9, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.17](#) om MLI'ens artikel 17.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 6.

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Se artikel 10, stk. 1, i DBO'en

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct. Se artikel 10, stk. 2, nr. 2, i DBO'en

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bestemmelserne i stykke 1 og 2 finder ikke anvendelse i tilfælde, hvor udbyttet oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater og som har et fast driftssted i den anden kontraherende stat, i hvilken det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, såfremt de rettigheder, der ligger til grund for udlodningen, har direkte forbindelse med det faste driftssted. I så fald skal bestemmelserne i artikel 7 finde anvendelse; de skal dog ikke være til hinder for, at der opkræves kildeskat på dette udbytte i overensstemmelse med lovgivningen i denne anden kontraherende stat. Se artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Hvor et selskab, som er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, oppebærer fortjeneste eller indkomst fra den anden kontraherende stat, kan denne anden stat ikke alene på dette grundlag pålægge nogen skat på udbytte, der udbetales af selskabet, eller pålægge nogen skat i form af en tillægsskat på selskabets ikke-udloddede indkomst, selv om det udbetalte udbytte eller den ikke-udloddede indkomst helt eller delvis består af fortjeneste eller indkomst fra kilder i denne anden stat. Se artikel 10, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Belgiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 10, stk. 2, nr. 2. MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres. MLI'ens artikel 8, stk. 1, indeholder et krav om opfyldelse af ejerskabsbetingelserne i den omfattede skatteaftale i en uafbrudt periode på 365 dage inklusiv den dag, hvor udbytterne udbetales.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 7.

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Visse rentetyper skal behandles efter artikel 7 og 21 i DBO'en. Det drejer sig om renter af

- forretningsmæssige lån - herunder veksellån - som skyldes en kredit med betalingen af varer, produkter eller tjenesteydelser, som leveres af et foretagende i det ene land til en person hjemmehørende i det andet land
- konti kurant eller indskud på navn mellem bankforetagender i de to lande
- pengeindskud, der ikke foreligger som ihændehaverpapirer, og som er foretaget i bankforetagender, herunder offentlige låneinstitutioner.

Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

"Royalties" omfatter også betaling, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt udstyr. Se artikel 12, stk. 2, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 4, i DBO'en. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af formuegenstande

Artikel 13 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 8.

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af

- skibe
- luftfartøjer
- bugserbåde eller
- ankerhåndteringsfartøjer,

der anvendes i forbindelse med virksomhed udenfor kysten efter artikel 20A i DBO'en, kan kun beskattes i det land, hvor virksomhedens ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 2, i DBO'en.

Artiklen indeholder ikke en bestemmelse svarende til OECD-modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personlige tjenesteydelser

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til kalenderåret. Se artikel 15, stk. 2, litra a, i DBO'en.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller et luftfartøj i international trafik, skal anses for at vedrøre arbejde udført i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde, og kan beskattes i denne stat. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om honorar til selskabsledere
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentlig hverv
- Artikel 20 i DBO'en om professorreglen
- Artikel 20 A, stk. 7 i DBO'en om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Selskabsledere

Artikel 16 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 9.

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen omfatter foruden bestyrelseshonorarer også vederlag for deltagelse i et selskabs andre organer fx et repræsentantskab. Se artikel 16, stk. 1, i DBO'en.

Vederlag for udøvelse af daglige funktioner af ledende eller teknisk art for et selskab i det andet land og indkomst for personligt virke som partner i et selskab, der ikke er et aktieselskab, kan beskattes i det land, hvor den pågældende person udøver sin virksomhed. Se artikel 16, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansatte. De er enten omfattet af artikel 19, eller af artikel 15 i DBO'en (i forbindelse med offentlig erhvervsvirksomhed).

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 17, stk. 2, om vederlag for optræden, som udbetales til personer, der ikke selv er omfattet af artikel 17, stk. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner

Artikel 18 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 10.

Regel

Private pensioner, der stammer fra tidligere tjenesteforhold, samt erstatninger for pådragne skader, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1 og 4, i DBO'en.

Pensioner og andre ydelser, der stammer fra en pensionsordning, der er oprettet i kildelandet, og som udbetales til en person i bopælslandet, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte en person, som var hjemmehørende i dette land og som er blevet hjemmehørende i bopælslandet, af private pensioner og andre ydelser, der stammer fra en pensionsordning, der er oprettet i kildelandet. Det gælder kun i det omfang, indbetalingerne til ordningen var fradragsberettigede i kildelandet eller hvis der var bortseelsesret for indbetalingerne. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Reglen i DBO'ens artikel 18, stk. 3, betyder, at Danmark kan beskatte beløb, som udbetales fra en dansk pensionsordning, selv om modtageren er bosat i Belgien, hvis personen tidligere var bosat i Danmark, og hvis personen enten selv havde fradragsret for indbetalinger til ordningen, som personen selv foretog, eller personen ikke blev beskattet af indbetalinger til ordningen, som blev foretaget af en anden.

Skatteministeriet er af den opfattelse, at det er en betingelse for, at Danmark som kildeland kan beskatte udbetalinger fra en privat dansk pensionsordning mv., at personen var hjemmehørende i Danmark på indbetalingstidspunktet og dermed på det tidspunkt, hvor der var enten fradragsret eller bortseelsesret for præmiebetalingerne til pensionsordningen, og at personen senere er blevet hjemmehørende i Belgien.

Eksempel

En person, der er hjemmehørende i Belgien, er begrænset skattepligtig af løn, han optjener i Danmark for en dansk arbejdsgiver. Arbejdsgiveren indbetaler en del af lønnen til en pensionsordning i et dansk pengeinstitut med bortseelsesret efter PBL § 19. Selv om personen på et tidligere tidspunkt i sit liv har været hjemmehørende i Danmark, vil Danmark ikke kunne beskatte udbetalinger fra ordningen, idet personen ikke var hjemmehørende i Danmark på indbetalingstidspunktet.

Overgangsregel

Personer, som senest den 27. oktober 1999 blev hjemmehørende i Belgien, skal kun betale skat af den del af deres private danske pensioner, der overstiger 40.000 kr. Nedsættelsen bortfalder, hvis den skattepligtige senere bliver hjemmehørende i et andet land end Belgien. Se lov nr. 1024 af 22. november 2000.

Sociale ydelser

Ydelser efter kildelandets sociallovgivning kan kun beskattes i kildelandet. Det samme gælder for pensioner og andre ydelser, der udbetales fra en offentlig ordning, der er etableret i kildelandet for at supplere ydelserne under den sociale lovgivning. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbar til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum eller et tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 18, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige vederlag og pensioner

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Artikel 19 i DBO'en omfatter vederlag, herunder pensioner, der udbetales direkte af en af staterne eller af en politisk underafdeling eller en lokal myndighed for at varetage hverv for disse myndigheder. Den omfatter også vederlag, der udbetales af en fond, som er oprettet af disse myndigheder. Vederlaget kan kun beskattes i det land, hvor det udbetales fra. Se artikel 19, stk. 1, i DBO'en.

Undtagelse

Hvis modtageren af vederlaget er statsborger i det andet land og ikke er statsborger i det land, der udbetaler vederlaget, gælder artikel 19 i DBO'en ikke. Se artikel 19, stk. 1, i DBO'en. Vederlaget beskattes så efter artikel 15, 16 eller 18 i DBO'en.

Offentlig erhvervsvirksomhed

Hvis hvervet udføres i forbindelse med næring eller forretning, der drives af staten eller en politisk underafdeling eller en lokal myndighed, gælder artikel 19 i DBO'en ikke. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en. Vederlaget beskattes så efter artikel 15, 16 eller 18.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af bestemmelserne i artikel 19 og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Professorer og studerende, lærlinge eller praktikanter

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag til professorer og andre for midlertidig undervisning eller videnskabelig forskning ved et universitet eller et andet ikke-erhvervsdrivende institut for undervisning eller videnskabelig forskning, beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er hjemmehørende i det andet land
- opholdet ikke overstiger 2 år.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.15.2.2](#) om professorreglen
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20 A: Virksomhed uden for kysten i forbindelse med efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Der er indsat ny artikel ved protokol af 27. september 1999, artikel 11.

Artikel 20 A i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 20 A i DBO'en omfatter efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed) og gælder kun for ikke-koncessionshavere. Se artikel 20 A, stk. 1, i DBO'en.

Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted eller fast sted, hvis en person, der er hjemmehørende i et land, udøver virksomhed eller frit erhverv i mere end 30 dage inden for en 12-måneders-periode i det andet land. Se artikel 20 A, stk. 3, i DBO'en.

Virksomhed på boreplatform ud for kysten udgør kun fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 365 dage inden for en 18-måneders-periode. Se artikel 20 A, stk. 4, i DBO'en.

For at forhindre at reglen bliver omgået er det præciseret, at de 30 dage hhv. 365 dage også omfatter kulbrintevirksomhed udøvet af forbundne foretagender. Se artikel 20 A, stk. 5, i DBO'en. Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og ankerhåndteringsfartøjer. Se artikel 20 A, stk. 6, i DBO'en.

Løn og andet lignende vederlag til de ansatte ved forsyningsvirksomhed kan beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 20 A, stk. 7, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 20A om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 21: Indkomst der ikke udtrykkeligt er omtalt

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte indkomster, der ikke er omtalt i de foregående artikler, hvis de ikke beskattes i bopælslandet. Indkomster fra tredjelande kan kun beskattes i bopælslandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Beskatning af formue

Artikel 22 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 12.

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, og skibe, luftfartøjer, bugserbåde og ankerhåndteringsfartøjer, der anvendes i forbindelse med virksomhed uden for kysten, som omhandlet i artikel 20 A, i DBO'en så vel som rørlig formue, der hører til driften af sådanne skibe, luftfartøjer, bugserbåde og ankerhåndteringsfartøjer, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde

Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 13.

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Belgien kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, nr. 1 og 2, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Belgien, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Belgien. Se artikel 23, stk. 2, nr. 5, i DBO'en.

Udbytte fra datterselskab

Udbytte, som et dansk moderselskab modtager fra dets belgiske datterselskab, fritages for dansk beskatning, når udbyttet udloddes fra et belgisk selskab til et dansk selskab, som ejer direkte mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det belgiske selskab, i overensstemmelse med de vilkår, der gælder efter dansk skattelovgivning. Hvis der ikke gives fritagelse for dansk skat af udbytte fra et belgisk datterselskab, skal den danske skat af udbyttet nedsættes under hensyn til den belgiske skat af den indkomst, hvorefter udbyttet er betalt. Se artikel 23, stk. 2, nr. 3 og 4, i DBO'en.

Belgien

Belgien giver lempelse efter creditmetoden på skat af udbytte, renter, og royalties, som kan beskattes i Danmark efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, nr. 2, i DBO'en. Skat af andre indkomster, som Danmark kan beskatte efter DBO'en lempes i Belgien efter metoden exemption med progression. Se artikel 23, stk. 1, nr. 1, i DBO'en.

Artikel 23 i DBO'en indeholder en undtagelse til lempelsesbestemmelsen for så vidt angår belgisk beskatning af underskud i fast driftssted i Danmark. Se artikel 23, stk. 1, nr. 4, i DBO'en.

Indtægt fra udbytte, som et belgisk moderselskab modtager fra dets danske datterselskab, fritager Belgien fra beskatning i overensstemmelse med de betingelser og begrænsninger, der gælder efter belgisk skattelovgivning. Se artikel 23, stk. 1, nr. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 14.

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen indeholder to belgiske særregler om fastsættelse af skattesats for et dansk selskabs overskud i et belgisk fast driftssted og om beskatning (precompte mobilier) af udbytter, der tilfalder dette belgiske faste driftssted. Se artikel 24, stk. 5, nr. 1 og 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

De dele af artiklen, som afveg fra OECD's modeloverenskomst, er modificeret af MLI'en. Der henvises til gennemgangen af DBO'ens artikel 25 i Den juridiske vejledning af version 2022-2 og afsnittet om MLI'en nedenfor

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også

- OECD's [landeprofil for Belgien](#).
- Afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Belgiens indgåelse af MLI'en finder artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 25, stk. 1, 1. pkt. af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 25, stk. 1, 2. pkt. af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., vedrører tidsfristen for indgivelse af anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., finder også anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og Belgiens lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Ligeledes finder MLI'ens artikel 16, stk. 3, 1. pkt., anvendelse på DBO'en. MLI'ens artikel 16, stk. 3, 1. pkt., vedrører muligheden for, at de kompetente myndigheder kan indgå en ved gensidig aftale om skal søge at løse vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål.

Tilsvarende finder MLI'ens artikel 16, stk. 3, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter kan Danmark og Belgien konsultere hinanden om ophævelse af dobbeltbeskatning i tilfælde, som ikke er omhandlet i DBO'en.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 3, er baseret på artikel 25, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Belgien.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en er ændret ved protokol af 7. juli 2009, artikel 1.

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der er indgået aftale mellem Danmark og Belgien om gensidig administrativ bistand på skatteområdet. Aftalen indeholder bestemmelser om bistand til udveksling af oplysninger i alle former, simultane revisioner og tilstedeværelse af udenlandske embedsmænd ved skatteundersøgelser. Der er udarbejdet to særlige tillæg om henholdsvis simultane revisioner og tilstedeværelse af udenlandske embedsmænd. Se BEK nr. 49 af 9. december 2008.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Bistand ved inddrivelse

Artikel 27i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Bemærk

Belgien har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Artikel 28: Forskellige bestemmelser

Artikel 28 DBO'en er ændret ved protokol af 27. september 1999, artikel 15.

Artikel 28 DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Personer, der i et land er akkrediteret som medlemmer af landets diplomatiske missioner eller konsulære repræsentationer i det andet land eller i et tredje land, og som er statsborger i udsendelseslandet, anses for at være hjemmehørende i udsendelseslandet, hvis de beskattes på samme måde som andre personer i dette land. Se artikel 28, stk. 2, i DBO'en.

DBO'en finder ikke anvendelse på internationale organisationer, disses organer og embedsmænd eller på personer, som er medlemmer af et tredje lands diplomatiske mission eller konsulære repræsentation, når de opholder sig i et af landene og ikke anses som hjemmehørende i nogen af landene. Se artikel 28, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 30: Ikrafttræden og suspension af tidligere aftaler

DBO'en trådte i kraft den 31. december 1970 og har virkning fra 1. januar 1971.

Protokollen trådte i kraft 29. april 2003 og har virkning fra 1. januar 2004.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

C.F.9.2.2.7 Belize

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	15.09.2010	-	-	BKI nr. 5 af 22.02.2011	09.03.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 09.03.2011

Belize har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også <https://bts.gov.bz/> om Belizes skattemyndighed.

C.F.9.2.2.8 Benin

Benin har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. maj 2023. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.2.9 Bermuda

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Bermuda - Aftalernes baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.2.9.1](#))
- Bermuda - Gennemgang af aftalerne ([C.F.9.2.2.9.2](#)).

C.F.9.2.2.9.1 Bermuda - Aftalernes baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslagsnr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	16.04.20	L 14 af	Lov nr.	BKI nr.	24.12.20	Virknin

	09	07.10.2009	1077 af 20.11.2009	49 af 09.12.2009	09	g 01.01.2010
Aftale Fysiske personer	16.04.2009	L 14 af 07.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 50 af 09.12.2009	24.12.2009	Virkning g 01.01.2010
Aftale International fly/skib trafik	16.04.2009	L 14 af 07.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 51 af 09.12.2009	24.12.2009	Virkning g 01.01.2010
MAP vedr. forbundne foretagender	16.04.2009	L 14 af 07.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 52 af 09.12.2009	24.12.2009	Virkning g 01.01.2010

Bermuda er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Se også

Se også <https://www.gov.bm/> om Bermudas skattemyndighed.

C.F.9.2.2.9.2 Bermuda - Gennemgang af aftalerne

Indhold

- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)
- Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste (MAP)
- Aftale om dobbeltbeskatning af fysiske personer
- Aftale om skibe eller fly i international trafik.

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Artiklen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Aftalen indeholder i artikel 4 en definition af "skatteunddragelse af grov karakter". Baggrunden er, at der i artiklen om udveksling af oplysninger efter anmodning (artikel 5) findes en særlig bestemmelse om, at en overordnet medarbejder ved partens kompetente myndighed skal afgive erklæring om, at en anmodning er relevant og nødvendig, medmindre der er tale om skatteunddragelse af grov karakter (artikel 5, stk. 6). En sådan erklæring skal også afgives, hvis der anmodes om oplysninger om en person, der hverken er hjemmehørende eller statsborger i nogen af parterne (artikel 5, stk. 7).

"Relevant" er defineret i artikel 4, stk. 2.

"Nødvendig" er defineret i den tilhørende protokol.

Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste

Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) (artikel 9) om associerede foretagender.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer

Artikel 1: Fysiske personer omfattet af aftalen

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af aftalen

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Bemærk

Bermudas lønskat (payroll tax) er ikke omfattet af DBO'en.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Part" betyder Bermuda eller Danmark alt efter sammenhængen.

"International trafik" betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

På Bermuda anses fysiske personer for at være skattemæssigt hjemmehørende, når de er ordinært bosiddende (ordinarily resident).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artiklen indeholder en bestemmelse om arbejdsudleje. Se artikel 5, stk. 3.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller et fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en part ("part" betyder Danmark eller Bermuda, alt efter omstændighederne), kan beskattes i denne part. Se artikel 5, stk. 4.

Lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 5, stk. 4.

Se også

Se også afsnit C.F.8.3.2.15 om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 6: Bestyrelsesmedlemmer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 7: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 8: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Pensioner og lignende vederlag, sociale ydelser og betalinger efter enhver anden ordning af midler tilvejebragt af Danmark eller Bermuda, kan beskattes der, hvorfra udbetalingen foretages.

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 9: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis arbejdet udføres i den part, der ikke udbetaler lønnen, kan lønnen kun beskattes i denne part, hvis personen er hjemmehørende i denne part og ikke blev hjemmehørende i denne part kun med det formål at udføre hvervet.

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 10: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 11: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Bermuda kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Bermuda, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Bermuda.

I Bermuda skal dobbeltbeskatning undgås efter Bermudas lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 12: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 13: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 14: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik

Artikel 1: Definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Part" betyder Bermuda eller Danmark, alt efter sammenhængen.

"International trafik" betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, som drives af en person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

"Indkomst ved drift af skibe eller fly i international trafik" betyder indtægter, bruttoindkomster og fortjeneste opnået ved:

- Drift af skibe og fly til transport af passagerer og gods
- Udleje af skibe eller fly ubemandet (on charter basis), når udlejen er af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik
- Salg af billetter og tilsvarende dokumenter og ydelse af tjenesteydelser, der er forbundet ved sådan drift, enten for foretagendet selv eller for ethvert andet foretagende, når sådant salg af billetter eller tilsvarende dokumenter eller ydelse af tjenesteydelser er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhängere og lignende udstyr til transport af gods eller varer, når brugen, rådighedsstillelsen eller udlejen er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe eller fly i international trafik)
- Renter af midler, som er indsat direkte i forbindelse med driften af skibe eller fly i international trafik.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 2: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst, som et foretagende, der drives af en fysisk person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, tjener ved drift af skibe eller fly i international trafik, kan kun beskattes i denne part. Det samme gælder fortjeneste ved afståelse af skibe eller fly eller rørlig formue, som er knyttet til driften af skibe eller fly i international trafik.

Dobbeltbeskatning undgås ved, at kun det ene land kan beskatte indkomsten. Ingen af landene har taget progressionsforbehold.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8 om skibs- og luftfart.

Artikel 3: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 4: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 5: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		

Sagen angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst A oppebar for sit arbejde som kaptajn ombord på et krydstogtskib i 2015 og 2016 i international trafik. I sagen var både den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst relevant.

Skattestyrelsen havde truffet afgørelse om, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, idet Danmark efter begge dobbeltbeskatningsoverenskomster var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3. Skatteankenævn Y2 fandt imidlertid, at skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var beliggende i Bermuda, hvorfor beskatningsretten til indkomsten tilkom Bermuda, således at skatteyderen var berettiget til fuld lempelse, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1.

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, og Østre Landsret fandt som første instans, at skatteyderen alene var berettiget til halv skattelempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, idet Danmark både efter den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016. Landsretten lagde ikke vægt på, hvor skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var beliggende, men rettere hvor "foretagendet", der anvendte skibet, var beliggende i overensstemmelse med ordlyden i artikel 5, stk. 4, 1. pkt., i den danskbermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Landsretten fandt også, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning havde godtgjort en bindende administrativ praksis om, at søfolk er berettigede til fuld lempelse, hvis indkomsten er oppebåret i internationalt farvand - uanset om en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten.

C.F.9.2.2.10 Bosnien-Hercegovina

Bosnien-Hercegovina har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. januar 2021. Se afsnit **C.F.8.1.2.3**.

C.F.9.2.2.11 Botswana

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåel- sesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk- ninger
TIEA	20.02.2013	-	-	BKI nr. 15 af 30.08.2017	14.05.2015	Virkning 01.01.2016 Straffesager 14.05.2015

Botswana har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 2021. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.2.12 Brasilien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Brasilien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.2.12.1](#))
- Brasilien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.2.12.2](#)).

C.F.9.2.2.12.1 Brasilien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel- sesdato	Lovfor- slags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk- ninger
DBO	27.08.1974	-	Lov nr. 74 af 31.03.1953 Historisk	BKI nr. 125 af 20.12.1974	05.12.1974	Virkning 01.01.1975
Protokol	23.03.2011	L 120 af 28.03.2012	Lov nr. 475 af 30.05.2012 Bek nr. 926 af 29.08.2019	BKI nr. 16 af 29.08.2019	20.03.2019	01.01.2020

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Brasilien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

- Skd. cirkulære nr. 148 af 5. maj 1975 (vejledning)
- Skd. cirkulære nr. 170 af 26. oktober 1983 om udvidelse af DBO'en til staternes kontinentalsokkel
- Skat Udland 1998, 286 og Skat Udland 1999, 48 om skattesystemet i Brasilien
- www.receita.fazenda.gov.br om Brasiliens skattemyndighed.

C.F.9.2.2.12.2 Brasilien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 9.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede skattepligtige

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se også afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter, der er omfattet af DBO'en

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskatter.

Bemærk

Excess remittance, der pålignes udbytte- og royaltyindtægter, er ikke omfattet af bestemmelsen. Det er en skat, der er progressiv og som pålægges de nævnte indtægter efter fradrag af kildeskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark. Kongeriget Danmark omfatter også ethvert område, hvor Danmark ifølge sin lovgivning og efter international ret kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til udforskning og udnyttelse af kontinentalsoklens naturforekomster.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

"Brasilien" betyder Forbundsrepublikken Brasilien. DBO'en gælder også for kontinentalsoklen. Se CIR nr. 170 af 26/10 1983.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. "International trafik" omfatter i denne overenskomst trafik mellem steder i det ene land under en rejse, der strækker sig over mere end ét land.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde af mere end 6 måneders varighed udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra g.

Reglen om, at der ikke foreligger et fast driftssted, hvis en virksomhed udøver aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, gælder kun for reklamevirksomhed, oplysningsvirksomhed, videnskabelig forskning eller lignende. Se artikel 5, stk. 3, litra e. I artikel 5, stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 4, fremgår, at en afhængig agent, som udfører virksomhed i en af staterne for et foretagende i den anden stat, skal anses for fast driftssted i den førstnævnte stat, såfremt han i denne stat har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet.

Et forsikringsselskab, der gennem en repræsentant, opkræver præmier eller forsikrer risici, har altid fast driftssted i det andet land. Se artikel 5, stk. 5.

Artikel 5, stk. 6, om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f, om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende ved at kombinere de omstændigheder der i øvrigt er nævnt i bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 4.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1. Det gælder også sådan fortjeneste ved deltagelse i en pool eller i en fælles forretningsvirksomhed. Se artikel 8, stk. 3.

Hvis den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde ombord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken det pågældende skib har sit hjemsted, eller såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken rederen er bosiddende. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se protokollen, punkt 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 9, stk. 2, om sekundær regulering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 25 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Danske selskabers faste driftssteder (filialer) beskattes efter brasiliansk lovgivning, som om de er datterselskaber. Reglen indebærer, at driftsstedets overskud først bliver beskattet med gældende selskabsskatteprocent, og at overskuddet, efter fradrag af selskabsskatter, kan undergives excess remittance tax med 25 pct. Se artikel 10, stk. 5, og artikel 2 om excess remittance.

Excess remittance er en skat på udbytteindtægter, som ikke er omfattet af DBO'en.

Se også

Se også afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2.

Renter, der betales til en af staterne, en politisk underafdeling eller Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene, er fritaget for beskatning i kildelandet. Se artikel 11, stk. 3, og protokollen, punkt 2.

Bemærk

Kildelandets beskatningsret er ikke begrænset, når renten tilfalder et foretagende med fast driftssted i et tredjeland. Se artikel 11, stk. 6.

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

Vederlag for benyttelse af eller retten til at benytte varemærker kan dog beskattes med højst 25 pct. Se artikel 12, stk. 2 a.

Kildelandets beskatningsret er ikke begrænset når det vedrører royalties, der betales af et selskab til en person, der kontrollerer mindst 50 pct. af selskabets kapital. Se artikel 12, stk. 4.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der virker i international trafik, og aktiver, der hører til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 2.

Fortjeneste ved salg af alle andre aktiver eller rettigheder, end dem, der er nævnt i stk. 1 og stk. 2, kan beskattes i begge lande. Se artikel 13, stk. 3.

Bemærk

Danmark skal indrømme lempelse i den danske skat, uanset at Brasilien som kildeland ikke beskatter aktieavance (matching credit). Se artikel 23, stk. 2, og Skat 1988.1.52 (TfS 1988, 23 DEP).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Artiklen finder anvendelse selvom virksomheden udøves af et selskab eller en forening. Se artikel 14, stk. 1, og protokollen, punkt 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personlige tjenesteydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til kalenderåret. Se artikel 15, stk. 2, litra a.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres ombord på et skib eller et luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3.

Hvis det ikke er muligt at afgøre om den virkelige ledelse af et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, udelukkende er i et af landene, kan vederlaget beskattes i skibets registreringsland. Se artikel 15, stk. 3, sidste punktum.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelseshonorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 20 om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelseshonorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen gælder "uanset enhver anden bestemmelse i denne overenskomst". Artikel 17 anvendes derfor også på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner og lignende vederlag, der stammer fra tidligere tjenesteforhold, kan kun beskattes i kildelandet.

Andre private pensioner er omfattet af artikel 22 og kan beskattes i begge lande. Bopælslandet giver lempelse efter artikel 23.

Sociale pensioner er omfattet af artikel 19.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige ydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Artiklen omfatter vederlag, herunder pensioner, der udbetales direkte af en af staterne eller af en politisk underafdeling eller en lokal myndighed for at varetage hverv for disse myndigheder. Den omfatter også tilsvarende vederlag, der udbetales af en fond, som er oprettet af disse myndigheder. Vederlaget kan kun beskattes i det land, hvor det udbetales fra.

Undtagelse

Hvis modtageren af vederlaget er statsborger i det andet land, kan vederlaget beskattes i begge lande. Det betyder, at bopælslandet skal give lempelse efter artikel 23. Se artikel 19, stk. 3.

Offentlig erhvervsvirksomhed

Hvis hvervet udføres i forbindelse med næring eller forretning, der drives af staten eller en politisk underafdeling eller en lokal myndighed, gælder artikel 19 ikke. Vederlaget beskattes så efter artikel 15, 16 eller 18. Se artikel 19, stk. 4.

Sociale pensioner

Sociale pensioner kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 19, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Lærere og videnskabsmænd

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for undervisning, forelæsninger eller forskning under midlertidigt ophold beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er eller umiddelbart før besøget i opholdslandet var hjemmehørende i det andet land
- opholdet ikke overstiger 2 år
- opholdet alene sker med det formål at undervise, holde forelæsninger eller forske
- opholdet sker efter indbydelse fra staten eller et universitet, gymnasium, skole, museum eller anden kulturel institution eller i medfør af et officielt arrangement om kulturel udveksling
- vederlaget beskattes i personens (tidligere) bopælsland.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#). om professorreglen
- DBO'en artikel 20 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 21: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen omfatter udover studerende og praktikanter også personer, der hovedsageligt som hjælp til studier eller forskning har modtaget

- en ydelse
- et tilskud
- et stipendium

fra en institution med et eller flere af følgende formål

- religiøst
- velgørende
- videnskabeligt
- pædagogisk.

Studerende eller praktikanter beskattes ikke af vederlag for arbejde i opholdslandet i en periode på 3 sammenhængende kalenderår. Fritagelsen gælder kun for et beløb svarende til 4.000 USD pr. kalenderår. Beløbet nedsættes ikke, selv om den studerende kun opholder sig i Danmark en del af et kalenderår.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 22: Indkomst, der ikke er udtrykkeligt omtalt

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt i DBO'en, kan beskattes i begge lande.

Bemærk

Private pensioner, der ikke er led i et tidligere tjenesteforhold, beskattes efter artikel 22.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen er med virkning fra 1. januar 2020 ændret ved [protokol af 23. marts 2011](#).

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som kan beskattes i Brasilien efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, litra a og b.

Danmark giver lempelse efter metoden exemption med progression på indkomst, som kun kan beskattes i Brasilien efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, litra c.

Den danske skattemæssige behandling af udbytte, som et dansk selskab modtager fra et brasiliansk selskab, må ikke være mindre gunstig end den danske skattemæssige behandling af udbytte, som et dansk selskab modtager fra et andet dansk selskab under tilsvarende betingelser. Se artikel 23, stk. 2, litra d.

Brasilien giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som kan beskattes i Danmark efter DBO'en. Dertil kommer en regel om indkomst, som er fritaget for skat i Brasilien. Se artikel 23, stk. 1, litra a og b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Af protokollen fremgår, at bestemmelserne i den brasilianske skattelovgivning, hvorefter royalties, som defineret i artikel 12, stk. 3, der udbetales af et fast driftssted beliggende i Brasilien til en person, som er hjemmehørende i Danmark, og som driver virksomhed i Brasilien gennem et sådant fast driftssted, ikke kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det ovenfor nævnte faste driftssted, ikke er i strid med bestemmelserne i DBO'ens artikel 24, stk. 2.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen nævner ikke nogen frist for indgivelse af anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Metoder om praktisering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

De to kontraherende landes kompetente myndigheder fastsætter ved gensidig aftale de metoder, som overenskomsten skal praktiseres efter.

Se også

Se også DBO'en artikel 28 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 5. december 1974 og har virkning fra 1. januar 1975.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 31: Ophør

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.2.13 Brunei Darussalam

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	27.06.2012	-	-	BKI nr. 11 af 17.05.2013	17.04.2015	Virkning 01.01.2016 Straffesager 17.04.2015

Brunei Darussalam har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juli 2019. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.2.14 Bulgarien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Bulgarien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.2.14.1](#))
- Bulgarien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.2.14.2](#)).

C.F.9.2.2.14.1 Bulgarien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	02.12.19	-	Lov nr.	BKI nr.	27.03.19	Virknin

	88		74 af 31.03.1953	100 11.09.1989	89	g 01.01.1990
			Historisk			

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Bulgarien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juli 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 9 om associerede foretagender
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.nap.bg/en om Bulgariens skattemyndighed.

C.F.9.2.2.14.2 Bulgarien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 29.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Bulgarien har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2023.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2024.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en

omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 17, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 17, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 17, stk. 1, vedrører Danmarks og Bulgariens pligt til at foretage modsvarende reguleringer.

Reglen i MLI'ens artikel 17, stk. 1, svarer til artikel 9, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.17](#) om MLI'ens artikel 17.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark. Kongeriget Danmark omfatter også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som ifølge dansk lovgivning og efter international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til udforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden og i dens undergrund.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

"Person" betyder:

- Danmark: En juridisk person, herunder et selskab eller enhver anden sammenslutning, som i skattemæssig henseende behandles som en juridisk person, og enhver anden sammenslutning af personer.
- Bulgarien: En juridisk person eller et hvilket som helst joint venture (sdrufenie), som er oprettet efter bulgarsk lovgivning og enhver anden sammenslutning af personer.

Definitionen af "International trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib, luftfartøj, eller køretøj til jernbane- eller vejtransport, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor sådan transport udelukkende foregår mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Hjemmehørende i en kontraherende stat" betyder i Bulgarien enhver fysisk person, der er bulgarsk statsborger, og enhver juridisk person, som har sit hovedkontor i Bulgarien eller er registreret der.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1, i DBO'en.

Dobbeltdomicil løses efter kriteriet midtpunkt for livsinteresser. Fører dette ikke til en afgørelse, skal det løses ved en gensidig aftale. Se artikel 4, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke godkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fast driftssted omfatter ikke et varelager, som udstilles af et foretagende på en prøvemesse eller udstilling, og som sælges efter lukningen af prøvemessen eller udstillingen. Se artikel 5, stk. 4, litra e, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 4, litra a)-e), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4, 1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO's artikel 5, stk. 6, af MLI's artikel 12, stk. 2. MLI's artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI's artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI's artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af MLI'en finder MLI's artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO's artikel 5, stk. 4. MLI's artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI's artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af MLI'en finder MLI's artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI's artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI's artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI's artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI's artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI's artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Transportforetagender

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed eller virksomhed med køretøjer til jernbane- eller vejtransport i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en. Det gælder også sådan fortjeneste ved deltagelse i en pool, i et konsortium eller i en international driftsorganisation. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Hvis den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant hjemsted ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Udbytte

Artikel 9 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se afsnit [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10.

Artikel 9, stk. 2, litra a), i DBO'en indeholder ikke noget ejertidskrav. Interessentskaber og kommanditselskaber, der modtager udbytte, er ikke omfattet af reglen.

Artikel 9 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 9, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Fortjeneste, der erhverves af deltagere i joint ventures, der er oprettet efter bulgarsk lovgivning, anses ikke for udbytte. Se artikel 9, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 10: Rente

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 10, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 10 i DBO'en indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 10, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 10 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 11, stk. 2, om generel kildelandsbeskatning, artikel 11, stk. 5, om renters oprindelse og artikel 11, stk. 6, om de tilfælde, hvor der er en særlig forbindelse mellem den person, der betaler og den, som modtager renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 11: Royalties

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr og betaling for teknisk bistand i forbindelse med anvendelsen af eller retten til at anvende ophavsret eller udstyr mv. Se artikel 11, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk at artikel 11 i DBO'en ikke indeholder modeloverenskomstens artikel 12, stk. 4, om armslængdeprincippet, men at princippet fremgår af protokollen til DBO'en.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 12: Kapitalgevinster

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe, fly eller køretøjer til jernbane- eller vejtransport, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne transportmidler, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 9, stk. 4, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 13: Frit erhverv

Artikel 13 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 14: Gage, løn og andet lignende vederlag

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til kalenderåret.

Lønindkomst, der er tjent ved arbejde på et skib, luftfartøj eller køretøj til jernbane- eller vejtransport, der anvendes i international trafik, beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 14, stk. 3, litra a, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 14, stk. 3, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 15 i DBO'en om bestyrelses honorarer
- Artikel 16 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 15: Bestyrelses honorarer

Artikel 15 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst, som modtages af kunstnere og sportsfolk for optræden efter en kulturaftale mellem de to lande, kan kun beskattes i det land, som har udsendt de pågældende kunstnere og sportsfolk. Se artikel 16, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 16 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 18, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 14 eller 15 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner og betalinger i henhold til sociale sikringsordninger

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Alle former for private og offentlige pensioner, herunder udbetalinger efter sociale sikringsordninger, kan kun beskattes i kildelandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentlige hverv

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 18 i DBO'en omfatter kun løn for at varetage et offentligt hverv. Pension for at varetage offentlige hverv er omfattet af artikel 17 i DBO'en.

Bestemmelserne i artikel 14 i DBO'en eller artikel 15 i DBO'en finder anvendelse på vederlag, der udbetales for hverv i forbindelse med erhvervsvirksomhed, som drives af en af staterne. Se artikel 18, stk. 2, 1. pkt., i DBO'en.

Hvis en ansat udsendes af foretagender, institutioner og organisationer i det ene land til at udføre hverv i det andet land og udelukkende opholder sig i det andet land for at udføre hvervet, kan den ansattes vederlag kun beskattes i det land, som den ansatte udsendes fra. Det gælder kun, hvis vederlaget udbetales fra dette land. Se artikel 18, stk. 2, 2. pkt., i DBO'en

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 18 i DBO'en og ikke af artikel 16 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19: Studerende

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Opholdslandet kan beskatte betalinger for udførelse af hverv i dette land, mens betalinger fra udlandet ikke skal medregnes til den pågældendes skattepligtige indkomst. Se protokollen til DBO'en, punkt 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Anden indkomst

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 20 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2, om erhvervsvirksomhed.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 21: Formue

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 21 i DBO'en omfatter også formue, der består af køretøjer til jernbane- eller vejtransport, som anvendes i international trafik. Formuen kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 21, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 21 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Bulgarien kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 22, stk. 1, litra a) og b), i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Bulgarien, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, der svarer til den indkomst, der stammer fra Bulgarien. Se artikel 22, stk. 1, litra c), i DBO'en.

Bulgarien giver lempelse efter metoden exemption med progression. Se artikel 22, stk. 2, litra a) og c). Skat af udbytte lempes dog efter creditmetoden. Se artikel 22, stk. 2, litra b), i DBO'en.

Matching credit

Danmark har forpligtet sig til at indrømme matching credit, for så vidt angår indkomst erhvervet af et joint venture hjemmehørende i Bulgarien. Den bulgarske skat skal anses for at udgøre den skat, som skulle have været betalt, hvis Bulgarien ikke havde særlige regler om skattebegunstigelser for økonomisk samarbejde mellem bulgarske, juridiske personer og udenlandske, juridiske og fysiske personer.

Den bulgarske skat skal i intet tilfælde beregnes til en sats, der overstiger 45 pct., og bestemmelsen finder kun anvendelse, hvis den danske deltager ejer mere end 10 pct. i det pågældende joint venture. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en. Creditlempelsen kan ikke overstige den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på indkomsten fra Bulgarien.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 5, stk. 6 (valgmulighed C), anvendelse på DBO'ens artikel 22, stk. 2, litra a). MLI'ens artikel 5, stk. 6, vedrører anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning.

Reglen i MLI'ens artikel 5 er baseret på artikel 23 i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.5](#) om MLI'ens artikel 5.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 23 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 24, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Bulgariens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og Bulgariens lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Belgien.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger, og stk. 5, om at nægte at give oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Medlemmer af diplomatiske eller konsulære repræsentationer

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 27: Territorial udvidelse

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 28: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 27. marts 1989 og har virkning fra 1.1.1990.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 29: Opsigelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

C.F.9.2.2.15 Burkina Faso

Burkina Faso har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 2023. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.3 Cameroon - Cypern

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Cameroon ([C.F.9.2.3.1](#))
- Canada ([C.F.9.2.3.2](#))
- Caymanøerne ([C.F.9.2.3.3](#))
- Chile ([C.F.9.2.3.4](#))
- Colombia ([C.F.9.2.3.5](#))
- Cookøerne ([C.F.9.2.3.6](#))
- Costa Rica ([C.F.9.2.3.7](#))
- Curacao ([C.F.9.2.3.8](#))
- Cypern ([C.F.9.2.3.9](#)).

C.F.9.2.3.1 Cameroon

Bistandskonvention

Cameroon har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.3.2 Canada

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Canada - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.3.2.1](#))
- Canada - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.3.2.2](#)).

C.F.9.2.3.2.1 Canada - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemær k-ninger
---------	---------------------	--------------------------------	--------------------	--------------------	---------------------	-------------------

DBO	17.09.1997	<u>L 113 af 28.11.1997</u>	<u>Lov nr. 132 af 25.02.1998</u>	<u>BKI nr. 14 af 03.06.1998</u>	02.03.1998	Virknin g 01.01.1999
Protokol	17.09.1997	<u>L 113 af 28.11.1997</u>	<u>Lov nr. 132 af 25.02.1998</u>	<u>BKI nr. 14 af 03.06.1998</u>	02.03.1998	Virknin g 01.01.1999 Art. 8 og gyldighed for Grønland på visse punkter
Aftale Bistand i skattesager	21.06.2005	-	-	<u>BKI nr. 42 af 02.12.2005</u>	10.08.2005	-

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Canada har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også <https://www.canada.ca/en/revenue-agency.html> om Canadas skattemyndighed.

C.F.9.2.3.2.2 Canada - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 7.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit [C.F.8.2.2.1](#)-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Canadas indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Canada har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Canadas indgåelse af MLI'en skal præambelteksten i DBO'en mellem Canada og Danmark suppleres med ordlyden fra MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Canadas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller en PPT. Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Canada har notificeret, at anvendelsen af MLI'ens artikel 7, stk. 1, alene accepteres som en midlertidig løsning, og Canada forventer at erstatte og/eller supplere bestemmelsen ved bilaterale forhandlinger.

Se også

se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter international ret er eller senere måtte blive betegnet i dansk lovgivning som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden, i dens undergrund og de overliggende vande og luftrummet over disse vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse af og efterforskning i dette område.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

"Person" omfatter for så vidt angår Canada også en fond (trust).

Definitionen af "International trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller et luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Transport med et skib eller skibsfartsvirksomhed betyder drift af skib, så hver rejse skal opgøres for sig. Se protokollen, punkt 1.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Staten, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et herunder hørende offentligt organ er omfattet af bestemmelsen.

Et selskab, der efter artikel 4, stk. 1, er hjemmehørende i begge lande, anses for hjemmehørende i det land, hvor det er registreret. Hvis det ikke er registreret i nogen af nogen af landene, er sædet for dets virkelige ledelse afgørende. Se artikel 4, stk. 3.

DBO'ens artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Når ikke-fysiske personer og selskaber er hjemmehørende i begge lande, skal spørgsmålet om hvor personen skal anses for skattemæssigt hjemmehørende søges afklaret ved gensidig aftale mellem de kontraherende landes myndigheder. Før sådan en aftale er indgået, kan den juridiske person ikke påberåbe sig skattenedsættelse eller skattefritagelse efter overenskomsten. Se artikel 4, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Canadas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3 og 4, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører afklaring af det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande ved gensidig aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3 i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

DBO'ens artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

DBO'ens artikel 5 har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Ifølge DBO'ens artikel 5, stk. 6 om uafhængige agenter skal et foretagende i tilfælde, hvor en sådan agent handler på foretagendets vegne i en af staterne og der har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler på foretagendets vegne, anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i DBO'ens artikel 5, stk. 4, og som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i nævnte stykke

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, artikel 5, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Fortjeneste der henføres til det faste driftssted, skal ske efter samme metode år for år, medmindre der er gode og fyldestgørende grunde til en anden fremgangsmetode. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter også fortjeneste ved anvendelse eller rådighedsstillelse af containere, herunder anhängere, pramme og lignende materiel til transport af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste ved drift af skibe, som hovedsagelig anvendes til transport af passagerer eller varer udelukkende mellem pladser i en kontraherende stat, kan beskattes i dette land. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Artiklen omfatter også et foretagendes fortjeneste ved deltagelse i en pool, i et konsortium eller i en international driftsorganisation, når fortjenesten er omfattet af artikel 8.

Bemærk

Transport med et skib eller skibsfartsvirksomhed betyder drift af et skib, og hver rejse opgøres for sig. Se protokollen, punkt 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der er indsat en tidsgrænse på 6 år for primær regulering af et foretagendes fortjeneste i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Se artikel 9, stk. 3, i DBO'en.

Retten til sekundære reguleringer bortfalder, og tidsgrænsen på 6 år for primære reguleringer ophæves, hvis der er tale om svig, forsætlig undladelse eller uagtsomhed. Se artikel 9, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Se artikel 10, stk. 2, litra c, i DBO'en.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 5 pct. Der er ikke noget krav til, hvor længe det modtagende selskab skal have ejet kapitalandelen i det udbetalende selskab (ejertidskrav). Se artikel 10, stk. 2, litra a, i DBO'en.

Udbyttet kan beskattes med 10 pct., hvis udbyttet er udbetalt af et investeringsaktieselskab, som er hjemmehørende i Canada, men ejes af en person, som ikke er hjemmehørende i Canada, til en person, som er hjemmehørende i Danmark, og som direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Artiklen giver mulighed for at pålægge et fast driftssted en tillægsskat på højst 5 pct. af overskuddet. Se artikel 10, stk. 6, i DBO'en. Danmark har ikke intern hjemmel til at udnytte en sådan beskatningsret.

Bemærk

Der er en særregel for beskatning af udbytte til visse pensionskasser mv.. Se artikel 30, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Canadas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 10, stk. 2, litra a. MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres. MLI'ens artikel 8, stk. 1, indeholder et krav om opfyldelse af ejerskabsbetingelserne i DBO'en i en uafbrudt periode på 365 dage inklusiv den dag, hvor udbytterne udbetales.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I DBO'ens artikel 11, stk. 3 og 4 findes en specialbestemmelse, som afviger fra OECD's modeloverenskomst. Ifølge denne særlige bestemmelse kan renter kun beskattes i bopælslandet, hvis der er tale om

- Morarenter
- Renter betalt mellem de kontraherende staters centralbanker
- Renter betalt i henhold til en gældsforpligtelse i forbindelse med salg på kredit af udstyr, varer eller serviceydelser af enhver art (bortset fra mellem indbyrdes forbundne foretagender) eller
- Renter betalt til pensionskasser og lignende under forudsætning af, at modtageren generelt er skattefritaget i det land, hvor han er hjemmehørende
- Renter fra statsobligationer
- Renter af eksportlån (garanteret eller ydet af Eksportkreditrådet eller The Export Development Corporation).

Fordringer, der giver ret til andel i debtors fortjeneste er ikke omfattet af begrebet rente. Se artikel 11, stk. 5, i DBO'en.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

Kildelandet kan ikke beskatte:

- Royalties for ophavsrettigheder og andre lignende betalinger vedrørende produktion eller reproduktion af ethvert litterært, dramatisk, musikalsk eller andet kunstnerisk arbejde (spillefilm og fjernsynsudsendelser undtaget) samt
- Royalties for anvendelsen af eller retten til at anvende computer software eller ethvert patent eller for oplysning vedrørende industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer (oplysninger givet efter en leje- eller franchiseaftale er undtaget).

Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt udstyr. Se artikel 12, stk. 4, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 6, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Salg af andele eller aktier i et selskab i det andet land kan beskattes i dette andet land, hvis mindst 50 pct. af værdien af andelen eller aktierne stammer fra fast ejendom i dette land. Se artikel 13, stk. 4. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt. Det er en betingelse at personen ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen eller andelen i selskabet. Danmark har ikke intern hjemmel til at udnytte denne beskatningsret. Se artikel 13, stk. 4, i DBO'en.

Begge lande kan beskatte fortjeneste ved salg af formuegoder hos fysiske personer, der er flyttet til det andet land inden for seks år før salget af det pågældende formuegode. Bestemmelsen vedrører canadisk fraflytningsskat, og Canada giver efter artikel 23, stk. 1, litra b, credit for eventuel dansk skat. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Canadas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstattes artikel 13, stk. 4, i DBO'en af MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9, stk. 4, svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI's artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der udføres om bord på et skib eller et luftfartøj, der anvendes i international trafik af et foretagende, som er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan beskattes i denne stat. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelses honorar
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorarer

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis en kunstner eller sportsmand udøver virksomhed i det andet land, og hvis indkomsten ikke direkte eller indirekte tilfalder personen selv eller personer, der har forbindelse med denne, kan indkomsten ikke beskattes i det land, hvor virksomheden som kunstner eller sportsmand udøves. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19 i DBO'en eller af artikel 15 eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Pensioner og sociale ydelser kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Bestemmelsen omfatter alle pensioner, både offentlige og private, og uanset om de har forbindelse med et tidligere tjenesteforhold eller ikke.

Overgangsregel

Personer, som senest den 28. november 1997 blev hjemmehørende i Canada, og som på denne dato modtog pensioner, der er omfattet af artikel 18, stk. 1, skal kun betale dansk skat af pensioner og sociale ydelser i det omfang, de tilsammen overstiger 60.000 kr. Ved pensioner menes både sociale pensioner og private pensioner og tjenestemandspensioner. Fritagelsen bortfalder, hvis personen bliver hjemmehørende i et andet land end Canada. Se lov nr. 132 af 25/02/1998.

Underholdsbidrag

Underholdsbidrag og lignende, som betales fra det ene land til en person, der er hjemmehørende i det andet land, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Pension for at varetage offentlige hverv er ikke omfattet af artikel 19, men af artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en.

Ved indkomst fra et dødsbo eller en fond (eller trust), hvor bidrag ikke har været fradragsberettigede, kan kildelandet højst beskatte med 15 pct. af indkomstens bruttobeløb. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Beskatning af formue

Artikel 22 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Canada kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, litra a) og b), i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Canada, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Canada. Se artikel 23, stk. 2, litra c), i DBO'en.

Canada

Canada giver creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en, efter reglerne i sin interne lovgivning. Se artikel 23, stk. 1, litra a), i DBO'en.

Bestemmelsen i artikel 23, stk. 1, litra b), i DBO'en betyder, at Canada giver creditlempelse for dansk skat på fortjeneste, som efter artikel 13, stk. 6, i DBO'en kan beskattes i Canada efter en persons fraflytning til Danmark.

Canada giver lempelse efter metoden exemption med progression på skat af indkomster, som kun kan beskattes i Danmark. Se artikel 23, stk. 1, litra d), i DBO'en.

Canada fritager udbytte fra et dansk datterselskab til et canadisk moderselskab for skat. Se artikel 23, stk. 1, litra c, i DBO'en. Denne bestemmelse gælder også for datterselskaber, der er hjemmehørende i Grønland. Se protokollen til DBO'en, punkt 2.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen nævner ikke nogen frist for indgivelse af anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure.

Et land må ikke efter udløbet af interne tidsfrister forhøje en skatteansættelse med indkomster, der er beskattet i det andet land. Fristen udløber senest 6 år efter det pågældende indkomstår, medmindre der er tale om svig, forsætlig undladelse eller forsømmelse. Se artikel 25, stk. 3, i DBO'en.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Canadas indgåelse af MLI'en, finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., vedrører tidsfristen for indgivelse af en anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Canadas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens del VI om voldgift anvendelse på DBO'en, jf. MLI'ens artikel 18. Reglerne for voldgiftsproceduren fremgår af MLI'ens artikel 19 til 26.

Som følge af Canadas indsigelse mod Danmarks oprindelige forbehold efter artikel 28, stk. 2, afhænger virkningstidspunktet for MLI'ens voldgiftsbestemmelser af datoen for Danmarks efterfølgende tilbagetrækning af forbeholdet. Efter MLI'ens artikel 36, stk. 1, jf. MLI'ens artikel 36, stk. 4, har bestemmelserne i MLI'ens del VI om voldgift, virkning for Danmark og Canada:

- a. med hensyn til sager, som indbringes for den kompetente myndighed fra det tidspunkt, hvor depositaren giver meddelelse om notifikationen af tilbagetrækning af forbeholdet, dvs. på eller efter den 30. juni 2021, og
- b. med hensyn til sager, som er indbragt for den kompetente myndighed forud for den 30. juni 2021, hvor depositaren giver meddelelse om notifikationen af tilbagetrækning af forbeholdet, fra det tidspunkt, hvor begge lande har notificeret om, at der er indgået en gensidig aftale efter MLI'ens artikel 19, stk. 10, sammen med oplysninger for tidspunktet, hvor en sag skal anses for at være indbragt.

Tiltrædelsen af MLI'ens voldgiftsbestemmelser betyder blandt andet, at MLI'ens artikel 19 fastsætter det grundlæggende princip for, hvornår voldgift skal anvendes.

Det bemærkes, at Danmark og Canada har taget forbehold efter MLI'ens artikel 19, stk. 12. Dette indebærer, at voldgift ikke skal finde anvendelse i sager, hvor afgørelser om et uløst spørgsmål allerede er truffet af en domstol eller et administrativt nævn i et af de to lande, eller hvis en sådan afgørelse træffes på noget tidspunkt, efter en anmodning om voldgift er fremsat, og inden voldgiftskendelsen bliver afsagt.

Ligeledes finder MLI'ens artikel 23, stk. 1, anvendelse. MLI'ens artikel 23, stk. 1, vedrører voldgiftsproceduren.

Danmark og Canada har endvidere valgt at anvende MLI'ens artikel 23, stk. 5, på DBO'en. MLI'ens artikel 23, stk. 5, vedrører et krav om fortrolighed i forhold til oplysninger som modtages under voldgiftssagens behandling. Brud på fortroligheden medfører, at de udestående spørgsmål, som ligger til grund for voldgiftssagen og den gensidige aftaleprocedure, forbliver uløste.

I forbindelse med Danmarks og Canadas indgåelse af MLI'en har Danmark i medfør af MLI'ens artikel 28, stk. 2, taget følgende forbehold med hensyn til de former for sager, der skal kunne undergives voldgift:

"1. Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse på omfattede skatteaftaler indgået mellem Danmark og andre EU-medlemslande.

2. Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse i sager, hvor en part har pålagt en fysisk eller juridisk person sanktioner for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed".

Canada har tilsvarende taget følgende forbehold med hensyn til de former for sager, der skal kunne undergives voldgift:

"1. Canada reserves the right to limit the scope of issues eligible for arbitration under the Convention to the following:

- a. Issues arising under provisions akin to Article 4 (Resident) of the OECD Model Tax Convention, but only insofar as the issue relates to the residence of an individual;*
- b. Issues arising under provisions akin to Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention;*
- c. Issues arising under provisions akin to Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention;*
- d. Issues arising under provisions akin to Article 9 (Associated Enterprises) of the OECD Model Tax Convention;*
- e. Issues arising under provisions akin to Article 12 (Royalties) of the OECD Model Tax Convention, but only insofar as such a provision might apply in transactions involving related persons to which provisions akin to Article 9 of the OECD Model Tax Convention might apply; and*
- f. Any other provisions subsequently agreed by the Contracting Jurisdictions through an exchange of diplomatic notes.*

2. Canada reserves the right to exclude from the scope of the arbitration provisions of the Convention issues pertaining to the application of anti-abuse provisions whether contained in the Convention, a Covered Tax Agreement, or the domestic law of a Contracting Jurisdiction".

Bemærk

MLI'ens artikel 24, stk. 2, om mulighed for aftale om anden løsning end voldgiftskendelsen finder ikke anvendelse på DBO'en. Se afsnit [C.F.8.3.1.24](#) om MLI'ens artikel 24.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.18](#) om MLI'ens artikel 18.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.19](#) om MLI'ens artikel 19.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.23](#) om MLI'ens artikel 23.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.36](#) om MLI'ens artikel 36.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen finder anvendelse for Grønland efter protokol af 17. september 1997. De skatter i Grønland, som omfattes, er indkomstskat, selskabsskat og udbytteskat til Landskassen og kommunerne.

Der er indgået en samarbejdsaftale mellem de kompetente myndigheder i Danmark og Canada om gensidig administrativ bistand på skatteområdet. Aftalen indeholder bestemmelser om bistand til udveksling af oplysninger i alle former, simultane revisioner og om tilstedeværelse af udenlandske embedsmænd ved skatteundersøgelser. Der gælder forskellige regler for tilstedeværelse i henholdsvis Canada og Danmark.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning og udvinding af kulbrinter

Artikel 27 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen omfatter forundersøgelser, efterforskning og udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 27, stk. 1, i DBO'en.

Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted ved virksomhed i mere end 30 dage inden for en 12-måneders-periode. Se artikel 27, stk. 2, i DBO'en.

Virksomhed med borerigge, der udøves ud for kysten, udgør fast driftssted, hvis virksomheden varer mere end 90 dage inden for en 12-måneders-periode. Kapitalgevinst på sådanne borerigge, som flyttes fra det land, hvor virksomheden er udøvet, kan kun beskattes i det land, hvor ejeren er hjemmehørende. Se artikel 27, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 27 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 28: Ansatte ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 30: Forskellige bestemmelser

Artikel 30 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Overenskomsten hindrer ikke landene i at beskatte personer af indkomst, der stammer fra et interessentskab, en fond (trust) eller fra et kontrolleret udenlandsk datterselskab.

Pensionskasser er fritaget for kildeskat af udbytter af børsnoterede aktier, hvis pensionskassen er generelt skattefritaget i det land, hvor den er hjemmehørende og højst direkte eller indirekte ejer 5 pct. af aktiekapitalen eller 5 pct. af stemmевærdien i det selskab, som udbetaler udbyttet. Se artikel 30, stk. 3, i DBO'en.

Bestemmelsen indeholder en regel om, hvordan eventuelle uoverensstemmelser skal løses i forhold til konsultationsreglerne i GATS-aftalen. Se artikel 30, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også DBO'en artikel 30 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft 2. marts 1998 og har virkning fra 1. januar 1999.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artikel 32 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2019.561.SR	Artikel 21. Spørger modtog et studielegat fra Danmarks Frie Forskningsfond til studier ved et canadisk universitet. Legatet var omfattet af begrænset skattepligt her til landet. Den del af legatet, der anvendtes til dækning af "driftsomkostninger", var skattefri i henhold til ligningslovens § 7 K, mens den del, der anvendtes til dækning af "private udgifter", ikke var omfattet af skattefriheden efter denne bestemmelse. Det fulgte af artikel 21 (Anden indkomst) i DBO mellem Danmark og Canada, at begge stater kunne beskatte legatet. Eventuel dobbeltbeskatning ville blive lempet efter artikel 23 (credit).	

C.F.9.2.3.3 Caymanøerne

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Caymanøerne - Aftalernes baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.3.3.1](#))

- Caymanøerne - Gennemgang af aftalerne ([C.F.9.2.3.3.2](#)).

C.F.9.2.3.3.1 Caymanøerne - Aftalernes baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk -ninger
TIEA	01.04.20 09	L 14 af 08.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 9 af 12.01.2010	06.02.20 10	Virkning 01.01.2011 Straffesa ger 06.02.2010
Aftale Fysiske personer	17.06.20 09	L 14 af 07.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 10 af 12.01.2010	06.02.20 10	Virkning 01.01.2011
Aftale Internatio nal fly/skib trafik	17.06.20 09	L 14 af 07.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 11 af 12.01.2010	06.02.20 10	Virkning 01.01.2011
MAP	17.06.20 09	L 14 af 07.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 12 af 12.01.2010	06.02.20 10	Virkning 01.01.2011
Aftale Beskatnin g af indtægt fra opsparing	14.9.200 4/ 12.4.2005	-	-	BKI nr. 30 af 29.8.2005	01.07.20 05	Virkning 01.07.2005

Caymanøerne er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. januar 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Caymanøerne er et oversøisk territorium tilhørende Storbritannien beliggende i det vestlige Caribiske Hav og bestående af øerne Grand Cayman, Cayman Brac og Little Cayman.

Se også

Se også om Caymanøernes skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.3.3.2 Caymanøerne - Gennemgang af aftalerne

Indhold

- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)
- Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste (MAP)
- Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing
- Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer

- Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik.

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste

Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) (artikel 9) om associerede foretagender.

Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing

Aftalen er indgået i tilknytning til EU's rentebeskatningsdirektiv, 2003/48/EF. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#). Aftalen handler om automatisk informationsudveksling om indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer

Artikel 1: Fysiske personer omfattet af aftalen

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af aftalen

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Part" betyder Caymanøerne eller Danmark alt efter sammenhængen.

Definitionen af "International trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artiklen indeholder en bestemmelse om arbejdsudleje.

Se artikel 5, stk. 3.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller et fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en part, kan beskattes i denne part. Se artikel 5, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 6: Bestyrelsespersoner

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 7: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 8: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte pensioner og lignende vederlag, ydelser efter den sociale sikringslovgivning samt løbende ydelser. "Løbende ydelse" betyder en fastsat sum, som forfalder afdragsvis på fastsatte tidspunkter livsvarigt eller inden for en fastsat eller forudsigelig periode ifølge en forpligtelse til at erlægge betalingerne mod fuld og dækkende modydelse i form af penge eller penges værdi.

Offentlige pensioner er omfattet af denne artikel.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 9: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis arbejdet udføres i den part, der ikke udbetaler lønnen, kan lønnen kun beskattes i denne part, hvis personen er hjemmehørende i denne part og ikke blev hjemmehørende i denne part alene med det formål at udføre hvervet.

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 10: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 11: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Caymanøerne kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Caymanøerne, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Caymanøerne.

I Caymanøerne skal dobbeltbeskatning undgås efter Caymanøernes lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 12: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 13: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 14: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik

Artikel 1: Definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Part" betyder Caymanøerne eller Danmark, alt efter sammenhængen.

"International trafik" betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, som drives af en person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

"Indkomst ved drift af skibe eller fly i international trafik" betyder indtægter, bruttoindkomster og fortjeneste opnået ved

- drift af skibe og fly til transport af passagerer og gods
- udleje af skibe eller fly ubemandet (on charter basis), når udlejen er af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik

- salg af billetter og tilsvarende dokumenter og ydelse af tjenesteydelser, der er forbundet ved sådan drift, enten for foretagendet selv eller for ethvert andet foretagende, når sådant salg af billetter eller tilsvarende dokumenter eller ydelse af tjenesteydelser er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik
- brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhængere og lignende udstyr) til transport af gods eller varer, når brugen, rådighedsstillelsen eller udlejen er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe eller fly i international trafik
- renter af midler, som er indsat direkte i forbindelse med driften af skibe eller fly i international trafik.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 2: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst, som et foretagende, der drives af en fysisk person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, tjener ved drift af skibe eller fly i international trafik, kan kun beskattes i denne part. Det samme gælder fortjeneste ved afståelse af skibe eller fly eller rørlig formue, som er knyttet til driften af skibe eller fly i international trafik.

Dobbeltbeskatning undgås ved, at kun det ene land kan beskatte indkomsten. Ingen af landene har taget progressionsforbehold.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 3: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 4: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 5: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

C.F.9.2.3.4 Chile

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Chile - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.3.4.1](#))
- Chile - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.3.4.2](#)).

C.F.9.2.3.4.1 Chile - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse
DBO	20.09.2002	L 13 af 02.10.2002	Lov nr. 968 af 04.12.2002	BKI nr. 1 af 15.02.2005	21.12.2004
Noteveksling	11.10.2017	-	-	BKI nr. 19 af 11.10.2017	26.10.2017

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Chile har endvidere tiltrådt ændringsprotokollen til OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. november 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 27 om bistand med opkrævning af skatter
- 29 om territorial udvidelse.

Se også

Se også www.sii.cl om Chiles skattemyndighed.

C.F.9.2.3.4.2 Chile - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 4.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Chiles indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Chile har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2022.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2022.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Chiles indgåelse af MLI'en skal præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1, medtages i tillæg til ordlyden af præamblen i DBO'en.

Som følge af Danmarks og Chiles indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 10, stk. 6, artikel 11, stk. 7, og artikel 12, stk. 7, af MLI'ens artikel 7, stk. 1. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgælsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT".

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Chiles indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om den forenklede bestemmelse om begrænsning af fordele (også kendt som LOB-bestemmelsen).

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 8 - 13, svarer til artikel 29, stk. 1 - 7, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Chiles indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

I medfør af MLI'ens artikel 7, stk. 17, litra a) har Chile erklæret, at mens de accepterer anvendelsen af MLI'ens artikel 7, stk. 1 alene som en midlertidig foranstaltning, har de til hensigt så vidt muligt gennem bilaterale forhandlinger at indsætte en bestemmelse om begrænsning af fordele i tillæg til eller i stedet for MLI'ens artikel 7, stk. 1

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Chiles indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere finder MLI'ens artikel 3, stk. 2, anvendelse. MLI'ens artikel 3, stk. 2, vedrører begrænsning af lempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og omfatter også territorialfarvandet samt havbunden og undergrunden af de undersøiske områder, der støder op til territorialfarvandet, samt de overliggende vande over denne havbund og undergrund, hvor Danmark kan udøve sine suverænitetsrettigheder efter folkeretten.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten.

"International trafik" anvendes på foretagender, der er hjemmehørende i et af landene.

"International trafik" omfatter ikke transport, som udelukkende sker mellem to steder i det land, hvor foretagendet ikke er hjemmehørende, selv om transporten sker med et skib eller fly, som ellers anvendes i international trafik. Se artikel 3, stk. 1, litra g, i DBO'en.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Hvis en ikke-fysisk person er dobbeltdomicileret, afgøres det ved gensidig aftale, hvor den ikke-fysiske person har sit skattemæssige hjemsted. Se artikel 4, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bygge-, anlægs- og monteringsarbejder samt tilsynsvirksomhed i forbindelse hermed medfører fast driftssted efter 6 måneder. Se artikel 5, stk. 3, litra a, i DBO'en.

Artikel 5 i DBO'en indeholder en bestemmelse om tjenesteydelser, herunder konsulentbistand i forbindelse med bygge-, anlægs, og monteringsarbejder. Se artikel 5, stk. 3, litra b, i DBO'en og protokollen til DBO'en, punkt 1.

Bemærk

Artikel 5 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f, om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende ved at kombinere de omstændigheder, der i øvrigt er nævnt i artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 45.6 vedrørende Chiles fortolkning af kommentarens pkt. 42.1 - 42.10.

MLI'en

Når det gælder faste driftssteder beliggende i tredjelande, medfører Danmarks og Chiles indgåelse af MLI'en, at MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, finder anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, indeholder en anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.

Reglen i MLI'ens artikel 10, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Chiles indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Chiles indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Chiles indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.10](#) om MLI'ens artikel 10.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Chile har et særligt selskabsskattesystem, hvorefter et selskab først beskattes af overskuddet (first category tax) i det år, hvor overskuddet indtjenes, og derefter en tillægsskat (additional tax), når der udloddes udbytte. Selskabsskatten modregnes i tillægsskatten.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Fortjeneste ved international trafik

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved international trafik omfatter også bruttoindtægter, renter i forbindelse med driften, charter eller udleje på bareboat-basis (uden besætning). Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste fra brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere, som anvendes til transport af varer i international trafik er også omfattet af artikel 8 i DBO'en. Se artikel 8, stk. 3.

For luftfartsvirksomhed, der drives i form af et konsortium fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 8, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 5 pct. Der er ikke noget krav til, hvor længe det modtagende selskab skal have ejet kapitalandelen i det udbetalende selskab (ejertidskrav). Se artikel 10, stk. 2, litra a), i DBO'en.

Ovenstående begrænser dog ikke muligheden for, at Chile pålægger udbyttet en "additional tax" på 35 pct. Tillægsskatten er i visse tilfælde ikke en udbytteskat, der skal nedsættes til maksimumssatserne. Se artikel 10, stk. 2, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Artikel 10, i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis den retmæssige ejer af renterne er

- banker eller forsikringsselskaber
- et foretagende, som i væsentlig grad erhverver sin bruttoindkomst ved aktiv og regelmæssig udøvelse af udlåns- eller finansieringsvirksomhed, som indebærer transaktioner med personer, som foretagendet ikke er forbundet med, når foretagendet ikke er forbundet med den, der betaler renterne. Ved anvendelsen af denne bestemmelse omfatter udtrykket "udlåns- eller finansieringsvirksomhed" virksomhed med åbning af remburser, garantistillelse eller kreditkortydelse
- et foretagende, som solgte maskineri eller udstyr, når renterne betales i forbindelse med en gældsfordring, som er opstået som led i salg på kredit af sådant maskineri eller udstyr
- ethvert andet foretagende under forudsætning af, at foretagendets passiver i de seneste tre skatteår forud for det år, hvor renterne betales, for mere end 50 pct.s vedkommende stammer fra udstedelse af obligationer på de finansielle markeder eller fra modtagelse af indlån på rente, og mere end 50 pct. af foretagendets aktiver består af gældsfordringer mod personer, som foretagendet ikke er forbundet med,

kan renterne beskattes med højst 4 pct. Se artikel 11. stk. 2, litra a), i DBO'en.

Renter af bruttobeløb, hvor renterne hidrører fra obligationer og værdipapirer, som regelmæssigt og i væsentligt omfang handles på en anerkendt børs for værdipapirer, kan beskattes med højst 5 pct. Se artikel 11, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Rentesatserne på 4 pct. og 5 pct. har virkning for renter, der betales, godskrives en konto, stilles til rådighed eller bogføres som en udgift den 1. januar 2017 og senere.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Aftalen indeholder en mestbegunstigelsesklausul. Chile må ikke opkræve højere skat af renter til Danmark end til andre OECD-lande. Se protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 20. september 2002, punkt 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet.

Skattesatserne er ændret ved noteveksling. Se [BKI nr 19 af 11/10/2017](#).

Kildelandet kan som udgangspunkt beskatte royalty med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Kildelandet kan beskatte højst 2 pct. af royaltybeløbet brutto for anvendelse af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 2, litra a, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også vederlag for anvendelse af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties for leasing af containere er omfattet af artikel 8, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Aftalen indeholder en mestbegunstigelsesklausul. Chile må ikke opkræve højere skat af royalty-betalinger til Danmark end til andre OECD-lande. Se protokollen til DBO'en, punkt 3.

Chile har indgået DBO med Spanien og Det Forenede Kongerige og Nordirland, hvor royalty fra andet end udleje af udstyr kun kan beskattes med 10 pct. Se noteudveksling om ændret anvendelse af DBO'en.

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte fortjeneste ved salg af instrumenter eller andre rettigheder, hvis værdi repræsenterer kapitalen i et selskab i dette land. Bestemmelsen omfatter især aktier, men også optioner og andre finansielle instrumenter. Se artikel 13, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 13 i DBO'en indeholder ikke en bestemmelse svarende til modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 5, i DBO'en (opsamlingsbestemmelse).

Hvis foretagender fra flere lande driver luftfartsvirksomhed sammen i form af et konsortium (fx SAS), kan det enkelte foretagende kun beskattes af sin andel af fortjenesten ved salg af driftsmidler i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en.

Tilflytningslandet skal respektere værdiansættelsen af aktiver, der er blevet beskattet ved fraflytning, som anskaffelsessum ved senere avancebeskatning. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i mere end 183 dage inden for en 12-måneders periode.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelsesshonorarer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesshonorarer

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 16 i DBO'en omfatter også medlem af tilsvarende organer fx et repræsentantskab.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19, med mindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 18: Pensioner og underholdsbidrag

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte alle pensioner, både offentlige og private, og uanset om de har forbindelse med et tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Underholdsbidrag kan kun beskattes i modtagerens bopælsland. Hvis bidragsyderen ikke har fradragsret for betalingen, kan underholdsbidraget ikke beskattes i modtagerens bopælsland. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 18 i DBO'en omfatter ikke andre sociale ydelser end pension. Sådanne ydelser er omfattet af artikel 21 i DBO'en og kan beskattes i begge lande, og bopælslandet giver creditlempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen omfatter ikke pensioner. Offentlige pensioner er omfattet af artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en, med mindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet.

Bemærk

Sociale ydelser, der ikke er pension, beskattes efter artikel 21.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artikel 22 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Artikel 22 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Chile kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, litra a) og b), i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Chile, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, der svarer til den indkomst, der stammer fra Chile. Se artikel 23, stk. 2, litra c), i DBO'en.

Chile lempes for dansk skat på samme måde, som Danmark lempes for chilensk skat. Se artikel 23, stk. 1, litra a (credit) og litra b (exemption med progression) i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Chiles indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 3, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter kan Danmark og Chile konsultere hinanden om ophævelse af dobbeltbeskatning i tilfælde, som ikke er omhandlet i DBO'en.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 3, er baseret på artikel 25, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 5, om at nægte at give oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Forskellige regler

Artikel 28 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Med hensyn til fælles investeringskonti eller fonde (som fx den eksisterende "Foreign Capital Investment Fund" efter lov nr. 18.657), der skal betale skat af overførelser, og som er forpligtet til at være administreret af en person, der er hjemmehørende i Chile, skal bestemmelserne i denne overenskomst ikke fortolkes på en sådan måde, at de begrænser Chiles ret til at beskatte udbetalinger fra sådanne konti eller fonde, for så vidt angår investeringer i aktiver, som befinder sig i Chile. Se artikel 28, stk. 1, i DBO'en.

Enhver uoverensstemmelse mellem de kontraherende stater om, hvorvidt en forholdsregel falder inden for rækkevidden af denne overenskomst, kan kun indbringes for GATS-rådet (Council for Trade in Services), med samtykke af begge kontraherende stater. Enhver tvivl om fortolkningen af nærværende stykke skal løses efter artikel 25, stk. 3, i DBO'en eller, hvis der ikke kan opnås enighed under denne fremgangsmåde, efter enhver anden fremgangsmåde, som de kontraherende stater bliver enige om. Se artikel 28, stk. 2, i DBO'en.

Intet i denne overenskomst skal berøre anvendelsen af de gældende regler i den chilenske lovgivning DL 600 (lov om udenlandske investeringer), således som de er i kraft på det tidspunkt, hvor denne overenskomst undertegnes, og som de over tid måtte blive ændret uden at påvirke deres almindelige principper. Se artikel 28, stk. 3, i DBO'en.

Hvis overenskomstens bestemmelser benyttes på en sådan måde, at der opnås fordele, som ikke var påtænkt eller tilsigtet, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater, under fremgangsmåden for gensidige aftaler efter artikel 25 i DBO'en anbefale særlige ændringer af overenskomsten. Enhver anbefaling af denne art vil blive overvejet og drøftet hurtigst muligt med henblik på om nødvendigt at ændre overenskomsten. Se artikel 28, stk. 4, i DBO'en.

DBO'en berører ikke Chiles beskatning af personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som har fortjeneste fra et fast driftssted i Chile. Dette omfatter både fortjeneste beskattes under "first category tax" og "additional tax", hvis "first category tax" kan fradrages ved beregningen af "additional tax". Se artikel 28, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også DBO'en artikel 28 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 21. december 2004 og har virkning fra 1. januar 2005.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

C.F.9.2.3.5 Colombia

Bistandskonvention

Colombia har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juli 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.3.6 Cookøerne

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	16.12.2009	-	-	BKI nr. 35 af 15.12.2011	05.10.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 05.10.2011

Cookøerne har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2017. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

Cookøerne er en øgruppe med hjemmestyre under New Zealand i den sydlige del af Stillehavet.

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også

https://www.mfem.gov.ck/index.php?option=com_content&view=article&id=19&Itemid=27
om Cookøernes skattemyndighed.

C.F.9.2.3.7 Costa Rica

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold Id	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk
TIEA	29.06.2011	-	-	BKI nr. 27 af 05.12.2017	05.03.2014	Virkning 01.01.2014 Straffesager 05.03.2014

Costa Rica har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. august 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også <http://dgt.hacienda.go.cr/Paginas/inicio.aspx> om Costa Ricas skattemyndighed.

C.F.9.2.3.8 Curacao

Curacao er omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 10. oktober 2010 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. september 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Curacao er en selvstændig stat inden for Kongeriget Nederlandene og ligger i den sydlige del af det Caribiske Hav. Tidligere en del af de Nederlandske Antiller.

Se også afsnit [C.F.9.2.14.3](#) om aftaler med de Nederlandske Antiller.

C.F.9.2.3.9 Cypren

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Cypren - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.3.9.1](#))
- Cypren - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.3.9.2](#)).

Historikskema

Indhold Id	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO Historisk	26.5.1981	-	-	<u>BKI nr. 15 af 11.02.1983</u>	10.08.1981	Historisk
DBO	11.10.2010	<u>L 131 af 09.02.2011</u>	<u>Lov nr. 377 af 02.05.2011</u>	<u>BKI nr. 23 af 16.08.2011</u>	18.05.2011	Virkning 01.01.2012

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Cypern har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 14 om frit erhverv
- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også om Cyperns skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.3.9.2 Cypern - Gennemgang af DBO'en**Indhold**

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Cyperns indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Cypern har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatte fra og med den 1. januar 2021.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Cyperns indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Cyperns indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenkede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskatter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og omfatter også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter international ret og ifølge dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på efterforskning eller økonomisk udnyttelse af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

DBO'en finder kun anvendelse på den del af Cypern, som er kontrolleret af regeringen i Republikken Cypern, det vil sige den græsk-cypriotiske del (sydøen).

Definitionen af "International trafik" afviger fra modeloverenskomsten. Artikel 3 i DBO'en anvendes kun på foretagender, der er hjemmehørende i et af landene.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 5 i DBO'en indeholder en bestemmelse om efterforskning af naturforekomster. Se artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 5, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 6, i DBO'en fremgår, at hvis en uafhængig agent handler på et foretagendes vegne i en af staterne og denne person i den pågældende stat har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende uanset bestemmelserne i artikel 5, stk. 1 og 2, i DBO'en anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i artikel 5, stk. 5, i DBO'en og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i artikel 5, stk. 5, i DBO'en.

Artikel 5, stk. 7 i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Fortjeneste, der henføres til det faste driftssted, skal ske efter samme metode år for år, medmindre der er gode og fyldestgørende grunde til en anden fremgangsmetode. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 8 i DBO'en omfatter også fortjeneste ved udlejning af skibe og fly med eller uden besætning, hvis det anvendes i international trafik af lederen, eller hvis lejeindtægten udgør en del af anden fortjeneste, som beskattes efter artikel 8 i DBO'en. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste ved brug, anvendelse eller udlejning af containere, herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til brug ved transport af containere, der anvendes til transport i international trafik af varer, kan kun beskattes i det land hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#)

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct., og har ejet det uafbrudt i mindst 1 år og udbyttet fastsættes indenfor denne periode, af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct.

Hvis den retmæssige ejer er den anden kontraherende stat eller enhver regeringsinstitution eller enhver enhed, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kildelandet dog kun beskatte med 0 pct.

Hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller anden lignende institution, der udbyder pensionsordninger på nærmere bestemte kriterier, se art. 10, stk. 2, i DBO'en kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1.

Bemærk

Artikel 11 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 11, stk. 5, om renters oprindelse

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af containere, herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik, kan kun beskattes i det land hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 4, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 13 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 5, i DBO'en (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen finder anvendelse, når vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i bopælslandet. Se artikel 14, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat. Se artikel 14, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 15 i DBO'en om bestyrelses honorar
- Artikel 16 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 15: Bestyrelses honorar

Artikel 15 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16 om bestyrelses honorarer.

Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra kildelandet eller bopælslandet, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 16, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 17, stk. 2, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller

- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 17, stk. 1, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentlige hverv

Artikel 18 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19: Studerende

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Andre indkomster

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 21: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, der kan beskattes i kildelandet efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i kildelandet, lempes skatten i bopælslandet efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der kun kan beskattes i kildelandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 22: Ikke-diskriminering

Artikel 22 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 23: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 23 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Cyperns indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 23, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Belgien.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28

Artikel 24: Udveksling af oplysninger

Artikel 24 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 25: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 26: Territorial udvidelse

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft 12. maj 2011 og har virkning fra 1. januar 2012.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 28: Opsigelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentar
Højesteret		
<u>SKM2023.251.HR</u>	Artikel 10. Moderselskaber, der var hjemmehørende henholdsvis på Cypern og i Luxembourg, var i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, skattepligtige af udbytter fra deres danske datterselskaber, idet der hverken efter moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem Danmark og henholdsvis Cypern og Luxembourg skulle ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi der forelå retsmisbrug efter direktivet, og fordi moderselskaberne ikke kunne anses for at være retmæssig ejer af de udloddede beløb efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. I den ene sag (sag 69/2021), der angik to udbytter, fandt Højesteret, at det ene udbytte var fritaget for beskatning efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, sammenholdt med den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Højesteret tiltrådte, at selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 5. pkt., om transparente moderselskaber, må forstås således, at fritagelse for skattepligt forudsætter, at også betingelsen om, at beskatning skal frafaldes eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er opfyldt. En indsigelse om, at en beskatning stred imod en bindende administrativ praksis, blev ikke taget til følge. I sag 69/2021 blev det indeholdelsespligtige selskab anset for ansvarlig for den manglende indeholdelse af udbytteskat, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1, jf. kildeskattelovens § 65, stk. 1. Kravet på betaling af det ikke indeholdte beløb skulle tillægges renter efter opkrævningsloven. EMRK artikel 6 og EU's Charter om grundlæggende rettigheder kunne ikke føre til et andet resultat.	Tidligere instanser: <u>SKM2012.26.LSR</u> <u>SKM2021.409.ØLR</u>
Byretten		

SKM2020.132.BR

Artikel 14. Sagen angik, om en skatteydere indkomst, tjent ombord på to cypriotiske skibe i 2013, var omfattet af artikel 14, stk. 3, i DBO'en mellem Danmark og Cypern, og dermed om det var Danmark eller Cypern, som havde beskatningsretten til lønindkomsten.

Retten anførte, at begrebet "international trafik" i DBO'en mellem Danmark og Cypern, artikel 3, stk. 1, litra H, jf. artikel 14, stk. 3, skal forstås således, at et skib er i international trafik, når dets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods for en andens regning mellem pladser, jf. U.2018.1385H ([SKM2018.60.HR](#)).

Efter bevisførelsen lagde retten til grund, at de omhandlede skibe var bygget som specialskibe, der kan udføre opgaver af konstruktionsmæssig og installationsmæssig karakter på åbent hav.

Retten anførte, at det forhold, at arbejdsstederne lå langt væk, og at skibet derfor har sejlet langt med mandskab og materialer, ikke i sig selv medfører, at der er tale om skibe i international trafik.

Retten anførte endvidere, at det forhold, at der også blevet sejlet skrot til Y13-By i Y11-Land ikke medfører, at helhedsvurderingen af skibenes hovedopgave ændres.

På denne baggrund fandt retten, at skatteydere vederlag for sit arbejde ombord på de to Cypriotiske skibe ikke var omfattet af artikel 14, stk. 3, i DBO'en mellem Danmark og Cypern. Skatteyderen var således fuldt skattepligtig til Danmark af sin indkomst optjent på de Cypriotiske skibe i indkomstårene 2013.

SKM2020.72.BR

Artikel 14. Sagen angik, om en skatteydere indkomst, tjent ombord på to cypriotiske skibe i 2014 og 2015, var omfattet af artikel 14, stk. 3, i DBO'en mellem Danmark og Cypern, og dermed om det var Danmark eller Cypern, som havde beskatningsretten til lønindkomsten.

Højesteret har i en tidligere dom slået fast, at begrebet "international trafik" i DBO'en mellem Danmark og Cypern, artikel 3, stk. 1, litra H, jf. artikel 14, stk. 3, skal forstås således, at et skib er i international trafik, når dets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods for en andens regning mellem pladser, jf. U. 2018.1385H ([SKM2018.60.HR](#)).

Efter bevisførelsen lagde retten til grund, at de omhandlede skibe efter deres karakter var specialbyggede til at udføre tunge løft meget præcist, mens skibet stod fast på havbunden med sine seks ben. Skibene må på grund af deres opbygning og faktiske anvendelse, betragtes som moderne højtspecialiserede installationsskibe.

Retten anførte endvidere, at uanset de omhandlede

	skibe også fragtede vindmølledele til og fra "pladser", og det forhold, at færdiggørelsen af vindmølleinstallationerne blev foretaget af teknikere fra et andet skib, har skibenes hovedopgave været installation af havvindmøller. På denne baggrund fandt retten, at skatteyderes vederlag for sit arbejde ombord på de to cypriotiske skibe ikke var omfattet af artikel 14, stk. 3, i DBO'en mellem Danmark og Cypern. Skatteyderen var således fuldt skattepligtig til Danmark af sin indkomst optjent på de cypriotiske skibe i indkomstårene 2014 og 2015, jf. Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. Statsskattelovens § 4.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2020.46.LSR</u>	Artikel 14 og 21. Landsskatteretten fandt, at klager ikke var berettiget til exemptionslempelse i henhold til artikel 21, stk. 2, jf. artikel 14, stk. 3, i DBO'en af 11. oktober 2010 mellem Danmark og Cypern i forbindelse med arbejde ombord på et skib, idet skibet ikke kunne anses for at have været i international trafik. Retten fandt endvidere ikke, at klageren som følge af SKATs bindende svar af 18. august 2014 var berettiget til exemptionlempelse for omhandlede indkomstår. Retten bemærkede herved bl.a., at klageren selv havde fremlagt de forudsætninger og de faktiske forhold, som SKAT havde lagt til grund i forbindelse anmodningen om det bindende svar. Ved formuleringen af spørgsmålet havde klageren indlagt som forudsætning, at der var tale om sejlads i "international trafik", og der sås ikke at være noget til hinder for, at SKAT havde kunnet indlægge en sådan forudsætning i forbindelse med svaret. De indlagte forudsætninger i det bindende svar var ikke til stede i den af den påklagede afgørelse omfattede periode, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2, hvorfor SKATs afgørelse blev stadfæstet.	
Skatterådet		
<u>SKM2020.205.SR</u>	Artikel 10 Skatterådet fandt, at en udbytteudlodning til et selskabs moderselskab i Cypern kunne ske uden at moderselskabet blev begrænset skattepligtig af udbyttet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.	

C.F.9.2.4 De Britiske Jomfruøer - Dominica

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- De Britiske Jomfruøer ([C.F.9.2.4.1](#))
- Den Dominikanske Republik ([C.F.9.2.4.2](#))
- Dominica ([C.F.9.2.4.3](#)).

C.F.9.2.4.1 De Britiske Jomfruøer

Indhold

Dette afsnit handler om:

- De Britiske Jomfruøer - Aftalernes baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.4.1.1](#))
- De Britiske Jomfruøer - Gennemgang af aftalerne ([C.F.9.2.4.1.2](#)).

C.F.9.2.4.1.1 De Britiske Jomfruøer - Aftalernes baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk -ninger
Aftale Beskatnin g af indtægter fra opsparing	14.09.20 04 11.04.20 11	-	-	BKI nr. 29 af 29.08.2005	26.06.20 05	Virkning 01.07.2005
TIEA	18.05.20 09	L 14 af 07.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 27 af 22.04.2010	15.04.20 10	Virkning 01.01.2011 Straffesa ger 15.04.2010
DBO Fysiske personer	18.05.20 09	L 14 af 07.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 33 af 04.05.2010	15.05.20 10	Virkning 01.01.2011
DBO Internatio nal fly/skib trafik	18.05.20 09	L 14 af 07.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 32 af 04.05.2010	15.05.20 10	Virkning 01.01.2011
MAP	18.05.20 09	L 14 af 07.10.2009	Lov nr. 1077 af 20.11.2009	BKI nr. 31 af 04.05.2010	15.05.20 10	Virkning 01.01.2011

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Ikke indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

De Britiske Jomfruøer er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

Indhold

- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)
- Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste (MAP)
- Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing
- Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer
- Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik.

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Aftalen omfatter også moms.

Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste

Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) (artikel 9) om associerede foretagender.

Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing

Aftalen er indgået i tilknytning til EU's rentebeskatningsdirektiv, 2003/48/EF. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#).

Aftalen handler om indeholdelse af kildeskat og automatisk informationsudveksling om indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer

Artikel 1: Fysiske personer omfattet af aftalen

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Overenskomsten omfatter kun fysiske personer, der er hjemmehørende i enten Danmark eller på De Britiske Jomfruøer. Se artikel 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af aftalen

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Part" betyder De Britiske Jomfruøer eller Danmark alt efter sammenhængen.

Definitionen af "International trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende,

der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Ved en person, der er hjemmehørende på De Britiske Jomfruøer, forstås en fysisk person, der er ordinært bosiddende (ordinarily resident) efter lovgivningen på De Britiske Jomfruøer. Se artikel 4, stk. 1, litra b.

Der lægges ikke vægt på statsborgerskab, hvis den pågældende fysiske person, er hjemmehørende både i Danmark eller på De Britiske Jomfruøer. Se artikel 4, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om arbejdsudleje. Se artikel 5, stk. 3.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller et fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en part (der i den relevante sammenhæng enten er Danmark eller De Britiske Jomfruøer), kan beskattes i denne part. Se artikel 5, stk. 4.

Vederlag, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 5, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 6: Bestyrelsespersoner

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 7: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 8: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskattede pensioner og lignende vederlag, ydelser efter den sociale sikringslovgivning og betalinger efter enhver anden ordning af midler tilvejebragt af Danmark eller De Britiske Jomfruøer.

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 9: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis arbejdet udføres i den part, der ikke udbetaler lønnen, kan lønnen kun beskattes i denne part, hvis personen er hjemmehørende i denne part og ikke blev hjemmehørende i denne part alene med det formål at udføre hvervet.

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 10: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 11: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som De Britiske Jomfruøer kan beskattede efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i De Britiske Jomfruøer, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra De Britiske Jomfruøer.

I De Britiske Jomfruøer skal dobbeltbeskatning undgås efter De Britiske Jomfruøers lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 12: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 14: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik

Artikel 1: Definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Part" betyder De Britiske Jomfruøer eller Danmark, alt efter sammenhængen.

"International trafik" betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, som drives af en person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

"Indkomst ved drift af skibe eller fly i international trafik" betyder indtægter, bruttoindkomster og fortjeneste opnået ved

- drift af skibe og fly til transport af passagerer og gods
- udleje af skibe eller fly ubemandet (on charter basis), når udlejen er af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik
- salg af billetter og tilsvarende dokumenter og ydelse af tjenesteydelser, der er forbundet ved sådan drift, enten for foretagendet selv eller for ethvert andet foretagende, når sådant salg af billetter eller tilsvarende dokumenter eller ydelse af tjenesteydelser er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik
- brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhængere og lignende udstyr) til transport af gods eller varer, når brugen, rådighedsstillelsen eller udlejen er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe eller fly i international trafik
- renter af midler, som er indsat direkte i forbindelse med driften af skibe eller fly i international trafik.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 2: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst, som et foretagende, der drives af en fysisk person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, oppebærer ved drift af skibe eller fly i international trafik, kan kun beskattes i denne part. Det samme gælder fortjeneste ved afståelse af skibe eller fly eller rørlig formue, som er knyttet til driften af skibe eller fly i international trafik.

Dobbeltbeskatning undgås ved, at kun det ene land kan beskatte indkomsten. Ingen af landene har taget progressionsforbehold.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8 om skibs- og luftfart.

Artikel 3: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 4: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 5: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

C.F.9.2.4.2 Den Dominikanske Republik

Den Dominikanske Republik har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2019. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.4.3 Dominica

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	19.05.2010	-	-	BKI nr. 5 af 26.01.2012	01.02.2012	Virkning 01.01.2013

Dominica har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. august 2019. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også www.ird.gov.dm om Dominicas skattemyndighed.

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Ecuador ([C.F.9.2.5.1](#))
- Egypten ([C.F.9.2.5.2](#))
- El Salvador ([C.F.9.2.5.3](#))
- England ([C.F.9.2.5.4](#))
- Estland ([C.F.9.2.5.5](#))
- Eswatini ([C.F.9.2.5.6](#))

C.F.9.2.5.1 Ecuador

Ecuador har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2019. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.5.2 Egypten

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Egypten - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.5.2.1](#))
- Egypten - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.5.2.2](#)).

C.F.9.2.5.2.1 Egypten - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslagnr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	09.02.1989	-	Lov nr. 74 af 31.03.1953 Historisk	BKI nr. 49 af 24.04.1990	12.04.1990	Virkning 01.01.1991

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.incometax.gov.eg/eta/eg om Egyptens skattemyndighed.

C.F.9.2.5.2.2 Egypten - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og det tilhørende aftalememorandum, punkt 1 - 2.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Egypten har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2021.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2022.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenkede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Bemærk

"Afhændelse af rørlig formue eller fast ejendom" omfatter dispositioner, som efter dansk eller egyptisk lovgivning juridisk behandles som salg. Se aftalememorandum til DBO'en, punkt 1.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og omfatter også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som ifølge dansk lovgivning og efter international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed til økonomisk udnyttelse og efterforskning af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke godkendte pensionsinstitutter.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et landbrug eller en plantage udgør et fast driftssted. Se stk. 2, litra g, i DBO'en.

Lokaler og lagerbygninger, som benyttes som salgssteder udgør fast driftssted. Dette er en præcisering af modeloverenskomstens stk. 4 a og b, hvor sådanne lokaler ikke medfører fast driftssted, hvis de anvendes til oplagring, udstilling eller udlevering. Se DBO'ens artikel 5, stk. 2, litra h.

Bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted, hvis det varer mere end 6 måneder. Det samme gælder forundersøgelser og efterforskning af naturforekomster. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste, som stammer fra landbrug eller en plantage, der ligger i et af landene, skal behandles som fortjeneste ved erhvervsvirksomhed efter artikel 7 i DBO'en. Se aftalememorandum til DBO'en, punkt 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Fortjeneste der henføres til det faste driftssted, skal ske efter samme metode år for år, medmindre der er gode og fyldestgørende grunde til en anden fremgangsmetode. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Fortjeneste, som stammer fra landbrug eller en plantage, der ligger i et af landene, skal behandles som fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. Se aftalememorandum til DBO'en, punkt 2.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en. Det gælder også sådan fortjeneste fra deltagelse i en pool, i et konsortium eller i en international organisation. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Hvis den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 8 i DBO'en finder også anvendelse på lejeindtægter af skibe og luftfartøjer i international trafik, hvis udlejningsvirksomheden er direkte forbundet med skibs- eller luftfartsvirksomheden. Det samme gælder indkomst ved anvendelse, vedligeholdelse og udleje af containere, anhangere til indlandstransport af containere og andet lignende materiel. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 9 i DBO'en indeholder en bestemmelse om tidsmæssig begrænsning af et lands mulighed for at foretage ændringer i et foretagendes fortjeneste. Se artikel 9, stk. 3, i DBO'en.

Bestemmelserne i artikel 9, stk. 2 og 3, i DBO'en om ændring af et foretagendes fortjeneste finder ikke anvendelse ved svig, forsætlig forsømmelse eller undladelse. Se artikel 9, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#)

Danmark kan beskatte udbytter med 20 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i Egypten.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i Danmark, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab og kommanditselskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan Danmark dog kun beskatte udbytter med 15 pct.

Egypten kan beskatte udbytter med den almindelige indkomstskat, dog ikke overstige et gennemsnit på 20 pct, når udbetalingen sker til fysiske personer hjemmehørende i Danmark. I andre tilfælde kan Egypten beskatte udbytter med 15 pct.

Egypten kan fuldt ud beskatte udbytte, der er udloddet af et dansk selskab med fast driftssted i Egypten, hvis modtageren er en fysisk person, der er hjemmehørende i Egypten eller hvis personen har egyptisk statsborgerskab. Se artikel 10, stk. 6, i DBO'en. Bestemmelsen er en undtagelse til artikel 10, stk. 5, i DBO'en.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 10, stk. 2. MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 11 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 11, stk. 5, om renters oprindelse.

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 20 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller fly, der anvendes i international trafik eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller fly, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste ved salg af øvrige aktier kan beskattes i det land, hvor det aktieudstedende selskab er hjemmehørende, hvis de solgte aktier udgør mindst 15 pct. af aktiekapitalen. Se artikel 13, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 13, stk. 4, af MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis de opholder sig i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i skatteåret (kalenderåret). Se artikel 14, stk. 1 b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til skatteåret (kalenderåret). Se artikel 15, stk. 2, litra a, i DBO'en.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelseshonorar m.m.
- Artikel 17 i DBO'en om løn til optrædende kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 21 i DBO'en om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorar og vederlag til funktionærer i ledende direktørstillinger

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Det land, hvor selskabet er hjemmehørende, kan også beskatte gage, løn og lignende vederlag til personer i ledende direktørstillinger. Se artikel 16, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Optrædende kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, sociale sikringsydelser, livrenter og underholdsbidrag

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Pensioner, livrenter og sociale sikringsydelser kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Bestemmelsen omfatter både private og offentlige pensioner, og uanset om de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke.

Underholdsbidrag og andre tilsvarende ydelser kan kun beskattes i bopælslandet, forudsat modtageren er skattepligtig af beløbet i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbar til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum eller et tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 19 i DBO'en omfatter kun løn for varetagelse af offentlige hverv. Pension for varetagelse af offentlige hverv er omfattet af artikel 18 i DBO'en.

Artikel 19 i DBO'en anvendes også på løn, der udbetales af nationalbanken, postvæsenet, jernbaneselskaber, telefon- og telegrafvæsenet, radio- og fjernsynsorganisationer og andre generelle institutioner, som beskæftiger sig med offentlig service i de to lande. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til offentligt ansatte optrædende kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i artikel 19 i DBO'en og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende og praktikanter

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En person, der er omfattet af bestemmelsen, skal i en periode på højst 5 år, være berettiget til de samme fritagelser, lempelser og nedsættelser med hensyn til skatter, som gælder for personer, der er hjemmehørende i opholdslandet. Se artikel 20, stk. 2 og 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Professorer, lærere og forskere

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for undervisning eller forskning under midlertidigt ophold beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er hjemmehørende i det andet land
- opholdet ikke overstiger 2 år
- opholdet alene sker med det formål at undervise eller drive videnskabelig forskning
- opholdet sker efter indbydelse fra et universitet, college eller anden højere læreanstalt eller anstalt for videnskabelig forskning
- forskning drives i almenvellets interesse og ikke til fordel for private personer.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2.](#) om professorreglen
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Andre indkomster

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, der kan beskattes i kildelandet efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i kildelandet, lempes skatten i bopælslandet efter metoden exemption med progression. Lempelsen sker efter gammel metode, det vil sige, at indkomster, som kun kan beskattes i kildelandet, ikke indgår i indkomstopgørelsen i bopælslandet. Bopælslandet kan dog medregne indkomsterne ved skatteberegningen, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, som kun kan beskattes i kildelandet.

Bemærk

Indkomst, som kun kan beskattes i kildelandet, medregnes til indkomsten i relation til andre områder, fx sociallovgivningen. Se artikel 28, stk. 2, i DBO'en.

Matching credit

Hvis skatten i kildelandet er nedsat eller bortfaldet som følge af skattebegunstigende foranstaltninger, skal creditlempelse gives på grundlag af den skat, som skulle være betalt uden sådanne foranstaltninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Egyptens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 25, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og stk. 5, om benægtelse af at give oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Forskellige bestemmelser

Artikel 28 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 28 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 28 i DBO'en indeholder en bestemmelse om, at overenskomsten ikke skal kunne fortolkes som en begrænsning af skattemæssige begunstigelser, som nu eller senere måtte blive indrømmet i lovgivningen eller i en overenskomst med et andet land. Se artikel 28, stk. 1, i DBO'en.

Overenskomsten hindrer ikke anvendelsen af national lovgivning ved

- beskatning af personer for indkomst fra deltagelse i selskaber, der ikke er hjemmehørende i det pågældende land
- skatteunddragelse
- områder, som ikke har forbindelse med beskatning af indkomst.

Se artikel 28, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også DBO'en artikel 28 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft 12. april 1990 og har virkning fra 1. januar 1991.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artikel 31 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

C.F.9.2.5.3 El Salvador

El Salvador har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juni 2019. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.5.4 England

Om England, se afsnit [C.F.9.2.18.17](#) om Storbritannien.

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Estland - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.5.5.1](#))
- Estland - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.5.5.2](#)).

C.F.9.2.5.5.1 Estland - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bem
DBO	04.05.19 93	-	Lov nr. 74 af 31.03.1953 Historisk	BKI nr. 22 af 21.02.1994	30.12.1993	Virk 01.01.1
Aftale Bistand i Toldsager	29.09.19 93	-	-	BKI nr. 123 af 19.11.1993	30.12.1993	Virk 01.01.1
Bekg. om note fra Estland vedr. artikel 12				BKI nr. 23 af 04.12.2017		Virk 01.01.2

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Estland har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. november 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Se også

Se også www.emta.ee/index.php?lang=eg om Estlands skattemyndighed.

C.F.9.2.5.5.2 Estland - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 7.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Ved gensidig aftale kan de kompetente myndigheder beslutte, at nye skatter, der ikke automatisk vil være omfattet, skal være omfattet af DBO'en. Se artikel 2, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som ifølge dansk lovgivning og efter international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af det nævnte område.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der udøves af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat. Bestemmelsen finder kun anvendelse, når foretagendet er hjemmehørende i et af landene.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Det er præciseret, at "skattemæssigt hjemmehørende" også omfatter staten, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et herunder hørende offentligt organ. Et offentligt organ er nærmere defineret i protokollen, punkt 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Ikke-fysiske personer, der efter artiklens stykke 1 er hjemmehørende i begge lande, anses i hvert af landene for ikke at være hjemmehørende i det andet land, indtil der mellem de kompetente myndigheder er indgået anden aftale. Se artikel 4, stk. 3

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et bygge-, anlægs-, montage- og installationsarbejde eller en tilsynsførende eller rådgivende aktivitet i forbindelse dermed af en varighed på mere end 6 måneder udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 3.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at når en afhængig agent handler på foretagendets vegne i en stat og i denne stat har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses foretagendet for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i stykke 4, og som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i nævnte stykke.

En repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed på vegne af et foretagende, er ikke en uafhængig repræsentant. Se artikel 5, stk. 6.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Brug, udleje mv. af fast ejendom, der er knyttet til aktier eller andre andele i et selskab, kan beskattes i det land, hvor ejendommen ligger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om beskatning af et foretagendets indkomst, som ligger i samme land som det faste driftssted. Se artikel 7, stk. 1, litra b og c. Bestemmelse anvendes ikke, hvis foretagendet godtgør, at indkomst fra salg eller en sådan virksomhed ikke med rimelighed kunne være foretaget af dette faste driftssted.

Artiklen er udvidet med en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Det er kun muligt at fradrage udgifter, som er fradragsberettiget efter den interne lovgivning. Se protokollen, punkt 2.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Fortjeneste, der henføres til det faste driftssted, skal ske efter samme metode år for år, medmindre der er gode og fyldestgørende grunde til en anden fremgangsmetode. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For en luftfartsvirksomhed, der drives i form af et konsortium fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 8, stk. 3.

Fortjeneste ved skibsfart omfatter ikke drift af eller ejendomsret til dokker, pakhuse, terminalfaciliteter, stevedoreudstyr eller anden lignende ejendom, der ligger på land, medmindre fortjenesten er direkte forbundet med foretagendets drift af skibe. Se protokollen, punkt 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10.

Udbytte beskattes med 5 pct. af bruttobeløbet, hvis den retmæssige ejer er et selskab (bortset fra et interessentskab), der direkte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttebetalende selskab. Der er ikke noget krav til, hvor længe det modtagende selskab skal have ejet kapitalandelen i det udbetalende selskab (ejertidskrav).

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte:

- Renter, der betales til en stat eller en af dens offentlige institutioner eller til nærmere angivne institutioner - for Danmarks vedkommende Nationalbanken, IFU, IFØ, Dansk Eksportfinansieringsfond, Danmarks Skibskreditfond eller lignende, hvis det er aftalt mellem de kompetente myndigheder. Se artikel 11, stk. 3 a) og b).
- Renter, der betales til en i det andet land hjemmehørende person, hvis lånet er garanteret af en af de institutioner, der er omfattet af ovenstående punkt. Se artikel 11, stk. 3 c).
- Renter, der stammer fra salg på kredit af varer eller udstyr af industriel, kommerciel eller videnskabelig art, medmindre salget er sket mellem forbundne personer. En person er forbundet med en anden person, når personen direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af den anden person. Se artikel 11, stk. 3 d), og protokollen, punkt 4.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan kun beskattes i bopælslandet. Se ændring af artiklen ved noteveksling. Se [BKI nr 23 af 04/12/2017](#).

Beskatningen af royalties ændres i forhold til det, der fremgår af DBO'ens artikel 12. Ændringen træder i kraft fra 1. januar 2016. Ændringen sker på baggrund af, at Estland har indgået en mere fordelagtig bestemmelse om royalties med Schweiz, og at Danmark ifølge mestbegunstigelsesklausulen i artikel 12, stk. 7, skal tildeles samme fordele. Se [BKI nr. 23 af 04/12/2017](#).

Ændringen betyder, at beskatningen fremover udelukkende vil være tillagt bopælslandet.

Definitionen af royalties i artikel 12, stk. 3, er ændret ved notevekslingen således, at definitionen ikke længere omfatter betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr (leasing).

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Bestemmelsen indeholder en mestbegunstigelsesklausul, der sikrer Danmark samme fordel, hvis Estland med andre OECD-lande aftaler en lavere kildelandssats eller en snævrere definition af royalties. Se artikel 12, stk. 7. Klausulen er bragt i anvendelse. Se notevekslingen.

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Bemærk

Artiklen omfatter ikke betalinger for brugen af boreplatforme eller lignende udstyr, der anvendes i forbindelse med efterforskning eller udvinding af kulbrinter. Se protokollen, punkt 5.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsagelig består af fast ejendom i det andet land, kan beskattes i dette land. Se artikel 13, stk. 1. Der er ikke noget krav om, i hvilken periode før salget, betingelserne skal være opfyldt.

Hvis foretagender fra flere lande driver luftfartsvirksomhed sammen i form af et konsortium (fx SAS), kan det enkelte foretagende kun beskattes af sin andel af fortjenesten i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 5.

En person, der er fraflyttet et land og beskattet dér på grundlag af aktiers værdi ved fraflytningen, kan i tilflytterlandet anvende denne værdi som anskaffelsessum, når aktierne senere sælges. Se artikel 13, stk. 6.

Et land kan beskatte fortjeneste ved salg af aktier mv. i selskaber i dette land i en periode på maksimalt 10 år efter en fysisk persons flytning til det andet land. Se artikel 13, stk. 7.

Bemærk

Kildelandet kan ikke beskatte en eventuel formueforøgelse på en boreplatform, der udgør fast driftssted efter artikel 21, stk. 2. Se artikel 21, stk. 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis de opholder sig i landet i en eller flere perioder som tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår (kalenderår).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I protokollen er det præciseret at 183-dages-reglen ikke finder anvendelse ved arbejdsudleje, og samtidig er der angivet retningslinjer for, hvornår en arbejdstager skal anses for arbejdsudlejet. Se protokollen, punkt 7.

Vederlag for arbejde, der udføres ombord på skibe eller luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i det land, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3

Hvis arbejdet er udført for et luftfartskonsortium, der er dannet af selskaber fra forskellige lande (fx SAS), kan vederlaget kun beskattes i den ansattes bopælsland. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesshonorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 21, stk. 4 om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesshonorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artiklen omfatter ikke optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, eller af artikel 15 eller 16, hvis det er i forbindelse med offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel - private pensioner fra tjenesteforhold

Private pensioner og andre lignende vederlag, der stammer fra tidligere tjenesteforhold kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1.

Undtagelse

Private pensioner, livrenter og andre lignende vederlag kan beskattes i kildelandet, hvis modtageren tidligere har været hjemmehørende i kildelandet. Skatten kan ikke overstige 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 18, stk. 3.

Hvis modtageren er statsløs eller er statsborger i bopælslandet uden at være statsborger i kildelandet, kan kildelandet ikke beskatte udbetalinger, som er nævnt i artikel 18, stk. 3.

Andre private pensioner

Andre private pensioner, fx privattegnede ratepensioner er ikke omfattet af artikel 18. De er omfattet af artikel 22 og kan beskattes i kildelandet. Se artikel 22, stk. 1, 2. punkt.

Sociale pensioner

Pensioner og lignende ydelser, der ydes efter kildelandets sociallovgivning eller en ordning med socialt sigte, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2.

Andre sociale ydelser kan beskattes i kildelandet efter artikel 22, stk. 1, 2. punkt.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbare til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum eller et tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi, der ikke er tjenesteydelser. Se artikel 18, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen omfatter også udbetalinger fra "offentlige organer". Dette udtryk betyder enhver juridisk enhed af offentlig karakter, som er oprettet efter lovgivningen i et af landene, og som ingen anden person end staten selv, en af dens politiske underafdelinger eller en af dens lokale myndigheder har interesser i. Se protokollen, punkt 1.

Bestemmelsen anvender udtrykket "udførelse af personligt arbejde i tjenesteforhold", hvor modeloverenskomsten anvender udtrykket "udførelse af hverv".

Bemærk

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af artikel 19 og ikke af artikel 17.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 21, stk. 1.

Boreplatformsvirksomhed udøvet uden for kysten udgør et fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 365 dage inden for en 18-måneders periode. Se artikel 28, stk. 2. Ved sådant fast driftssted for boreplatforme kan kildelandet ikke beskatte en eventuel formueforøgelse. Se artikel 21, stk. 5.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og ankerhåndteringsfartøjer. Se artikel 21, stk. 3.

Gage, løn og lignende vederlag i forbindelse med forsyningsvirksomhed beskattes i overensstemmelse med artikel 15, stk. 3. Se artikel 21, stk. 4.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 22, stk. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formue bestående af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsageligt består af fast ejendom i det andet land, kan beskattes i dette land. Se artikel 23, stk. 1.

Formue, der ejes af et luftfartskonsortium, dannet af selskaber fra forskellige lande, kan beskattes af det land, hvor et selskab er hjemmehørende, men kun af den del af formuen, som svarer til den andel, som selskabet har i det pågældende konsortium. Se artikel 23, stk. 5.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning vedrørende ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Estland kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Estland, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Estland.

Matching credit

Danmark var til og med indkomståret 2003 forpligtet til at give matching credit på indkomst fra fast driftssted i Estland samt fritagelse for udbytteskat. Se artikel 24, stk. 1, litra d-f.

Estland giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og stk. 5, om benægtelse af at give oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Bistand til opkrævning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der ydes bistand til opkrævningen af skatter, der er omfattet af DBO'en, samt tilknyttede renter og bøder.

Anmodningen om bistand skal vedlægges bevis for, at de skyldige beløb er endelig fastsat. Herefter sker opkrævning og inddrivelse i det andet land efter dette lands regler.

Hvis skattekravet ikke er endeligt fastsat, kan det andet land anmodes om at foretage foreløbige foranstaltninger til sikring af kravet.

Der må kun fremsættes anmodning om bistand, hvis skatteyderen ikke har tilstrækkelige aktiver til dækning af kravet i det land, hvor skattebeløbet skyldes.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand til opkrævning.

Artikel 29: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft 30. december 1993 og har virkning fra 1. januar 1994.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.5.6 Eswatini

Kongeriget Eswatini har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juli 2021. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.6 Filippinerne - Færøerne

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Filippinerne ([C.F.9.2.6.1](#))
- Finland ([C.F.9.2.6.2](#))
- Forenede Arabiske Emirater ([C.F.9.2.6.3](#))
- Frankrig ([C.F.9.2.6.4](#))
- Færøerne ([C.F.9.2.6.5](#)).

C.F.9.2.6.1 Filippinerne

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Filippinerne - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.6.1.1](#))
- Filippinerne - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.6.1.2](#)).

C.F.9.2.6.1.1 Filippinerne - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	30.06.1995	L 54 af 01.11.1995	1099 af 20.12.1995	BKI nr. 11 af 30.01.1997	27.12.1996	Virkning 01.01.1997
Noteveksling	17.12.1997 24.12.1997	-	-	-	-	TfS 1998, 323

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1

► Filippinerne har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. maj 2025. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#) ◀

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Se også

Se også www.bir.gov.ph om Filippinernes skattemyndighed.

C.F.9.2.6.1.2 Filippinerne - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit [C.F.8.2.2.1](#)-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2, og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Bemærk

Filippinerne kan beskatte filippinske statsborgere, hjemmehørende i Danmark efter de regler, der efter filippinsk lovgivning var gældende, da overenskomsten blev indgået (30. juni 1995). Danmark skal ikke indrømme credit for den filippinske skat på statsborgere på 1-3 pct. af den skattepligtige nettoindkomst.

Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Overenskomsten omfatter ikke formueskatter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter international ret er eller senere måtte blive betegnet i dansk lovgivning som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden, i dens undergrund og de overliggende vande
- andre aktiviteter med henblik på efterforskning økonomisk udnyttelse af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Indtil der er opnået enighed om en ikke-fysisk persons hjemsted, skal personen ikke anses for at være hjemmehørende efter DBO'en i nogen af landene. Se artikel 4, stk. 3, sidste punktum.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Virksomhed i forbindelse med bygge- og anlæg omfatter også tilsynsvirksomhed i forbindelse hermed. Der anses at foreligge et fast driftssted, når arbejdet strækker sig over en periode på mere end 183 dage. Se artikel 5, stk. 2, litra g.

Et foretagendes levering af tjenesteydelser af rådgivende art, gennem ansatte eller andet personel skal også udgøre et fast driftssted, når virksomheden varer over 183 dage inden for en 12-månedersperiode. Se artikel 5, stk. 2, litra h.

En boreplatform udgør et fast driftssted, hvis dens virksomhed varer i mere end 365 dage i en 18-månedersperiode. Se artikel 5, stk. 2, litra i.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, artikel 5, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 4, fremgår, at når en afhængig agent i en stat handler på vegne af et foretagende i den anden stat, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i førstnævnte stat, hvis en sådan person:

- a) har og sædvanligvis udøver en fuldmagt i denne stat til at indgå aftaler på foretagendets vegne, medmindre hans virksomhed er begrænset til at købe varer for foretagendet; eller
- b) ikke har sådan fuldmagt, men sædvanligvis opretholder et varelager i den førstnævnte stat, hvorfra han regelmæssigt leverer varer på foretagendets vegne

Artiklen har ikke en bestemmelsesvarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Det andet land kan beskatte fortjeneste, som et foretagende tjener ved salg af varer af samme eller lignende art som dem, der sælges gennem et fast driftssted i det andet land, medmindre det omhandlede salg ikke med rimelighed kunne være foretaget af det faste driftssted. Se artikel 7, stk. 1, litra b.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Fortjeneste, der henføres til det faste driftssted, skal ske efter samme metode år for år, medmindre der er gode og fyldestgørende grunde til en anden fremgangsmetode. Se artikel 7, stk. 6.

Indkomst fra udleje af containere er omfattet af artiklen, uanset om udlejen er tilknyttet international trafik eller ej. Se artikel 7, stk. 8.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste, som et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, oppebærer ved drift af skibe eller luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i denne stat. Se artikel 8, stk. 1. Det gælder også sådan fortjeneste ved deltagelse i en pool, et forretningsfællesskab eller en international driftsorganisation. Se artikel 8, stk. 5.

Kildelandet kan beskattede fortjeneste ved drift af skibe eller luftfartøjer i international trafik, men den skat, der pålignes, må ikke overstige

- halvanden pct. af bruttoindtægten fra kilder i dette land, eller
- den mindste sats, der kan pålægges fortjeneste af samme art, som erhverves af en person, der er hjemmehørende i et tredje land.

Se artikel 8, stk. 2.

Fortjeneste ved forsyningsvirksomhed med skib eller luftfartøj til et sted eller mellem steder, hvor der uden for kysten i det andet land udøves virksomhed i forbindelse med efterforskning og udnyttelse af havbunden og dens undergrund samt disses naturforekomster, kan som udgangspunkt kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 3.

Fortjeneste omfattet af stk. 3, der opstår i Filippinerne, kan også beskattes i Filippinerne, men skatten må ikke overstige

- 8 pct. af det modtagne bruttobeløb, eller
- den mindste filippinske skattesats, der pålægges sådan fortjeneste, der under lignende omstændigheder oppebæres af et foretagende i et tredje land.

Hvis den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal den anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, hvor skibet har sit hjemsted, eller, hvis et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, hvor skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 4.

Danmark kan kun beskattede den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 6.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10.

Kildelandet kan beskattede udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskattede udbytter med 10 pct. Der er ikke noget krav til, hvor længe det modtagende selskab skal have ejet kapitalandelen i det udbetalende selskab (ejertidskrav).

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Et land har ret til at pålægge en filial af et udenlandsk selskab en skat på maksimalt 10 pct. (ud over selskabsskatten) på overførsel af fortjeneste til hovedkontoret. Se artikel 10, stk. 6.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, der betales af lån fra den anden stat eller fra enhver styrelse eller ethvert organ (herunder et finansieringsinstitut), der ejes eller kontrolleres af den anden stat. Se artikel 11, stk. 3.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også ophavsret til film og bånd til brug for fjernsyns- eller radioudsendelser samt betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller fly, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller fly kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Fortjeneste ved salg af andele i et selskab, andel i et interessentskab eller i en trust, hvis aktiver hovedsageligt består af en fast ejendom, beskattes i det land, hvor ejendommen ligger. Se artikel 13, stk. 4. Der er ikke noget krav om, at betingelserne skal være opfyldt i en bestemt periode før salget.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 6.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i mere end 183 dage i en 12-måneders-periode. Se artikel 14, stk. 1 b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjensteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes, når vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i den stat, i hvilken modtageren er hjemmehørende, se artikel 15, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Landsskatteretten fandt, at der var intern hjemmel til at beskatte lønindkomsten efter KULBRL § 3, stk. 1, jf. stk. 1. For så vidt angik medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne bemærkede Landsskatteretten, at disse lande som udgangspunkt havde beskatningsretten til medarbejderens lønindkomst, da det måtte lægges til grund, at medarbejderne var skattemæssigt hjemmehørende i henholdsvis Sydafrika, Ukraine og Filippinerne. Retten bemærkede videre, at Danmark dog havde beskatningsretten for den del af lønindkomsten, der kunne henføres til arbejde udført i Danmark. Selskabet, der udbetalte lønnen til medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne, var hjemmehørende i Cypern, hvorfor Sydafrika, Ukraine og Filippinerne allerede af denne årsag ikke havde beskatningsretten efter artikel 15, stk. 2, jf. litra b. Landsskatteretten fandt herefter, at Danmark havde beskatningsretten til lønindkomsten optjent ved arbejde udført på den danske kontinentalsokkel for medarbejdere fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne i henhold til artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse på dette punkt. Se [SKM2023.49.LSR](#).

Lønindkomst fra arbejde ved forsyningsvirksomhed, der udføres ombord på skib eller fly, bugserbåde eller andre hjælpefartøjer i forbindelse med efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden og i dens undergrund, kan beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Lønindkomsten kan også beskattes i det land, hvor aktiviteten udøves. Skatten må ikke overstige 15 pct. af det modtagne beløb. Se artikel 15, stk. 4.

Landsskatteretten anså ikke et fartøj, der foretog seismiske undersøgelser, for et hjælpefartøj. Se [SKM2023.49.LSR](#).

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 5.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk

- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 20 om løn til professorer og lærere
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesmedlemmer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artiklen omfatter ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, eller af artikel 15 eller 16 (i forbindelse med offentlig erhvervsvirksomhed). Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner, der stammer fra tidligere tjenesteforhold kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1.

Kildelandet kan dog altid beskatte egne statsborgere af pensioner og lignende betalinger. Se artikel 18, stk. 3.

Danmark kan således fuldt ud beskatte danske statsborgere af disse pensioner, uanset at pensionisten har bosat sig på Filippinerne.

Omvendt er Danmark afskåret fra at beskatte disse pensioner, hvis de udbetales fra Danmark til en filippinsk statsborger. Se bemærkningerne til artikel 18 i [LSF 54/1995](#).

Andre private pensioner

Andre private pensioner, fx privattegnede ratepensioner, er ikke omfattet af artikel 18. De er omfattet af artikel 22 og kan beskattes i kildelandet. Se artikel 22, stk. 3.

Sociale ydelser

Ydelser efter kildelandets sociallovgivning kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat er omfattet af artikel 19 og ikke af artikel 17.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Professorer og lærere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for at undervise eller udføre videregående studier eller forskning ved et universitet, læreanstalt, skole eller anden undervisningsinstitution under midlertidigt ophold beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er professor eller lærer
- personen er hjemmehørende i det andet land
- opholdet ikke overstiger 2 år
- forskning ikke hovedsageligt udføres til fordel for en bestemt person eller bestemte personer.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#) om professorreglen
- DBO'en artikel 20 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 21: Studerende og praktikanter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, gælder fritagelsen for

- alle beløb, som en studerende eller praktikant modtager fra udlandet til sit underhold eller oplæring
- løn optjent i opholdslandet i forbindelse med eller i tilknytning oplæringen, når lønnen er nødvendig som supplement til de midler, der er til rådighed for personens underhold (gæstestuderendefradrag).

Løn kan fritages for beskatning i en samlet periode på højst 2 år fra første opholdsdag.

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, nemlig 71.000 kr., så længe betingelserne for det er opfyldt.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende

- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 22: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 22, stk. 3.

Bemærk

Private pensioner udenfor tjenesteforhold er omfattet af artikel 22.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst som Filippinerne kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra a) og b).

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Filippinerne, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Filippinerne. Se artikel 23, stk. 1, litra c).

Bemærk

Filippinerne kan beskatte filippinske statsborgere, hjemmehørende i Danmark efter de regler, der efter filippinsk lovgivning var gældende, da overenskomsten blev indgået (30. juni 1995). Danmark skal ikke indrømme credit for den filippinske skat på statsborgere på 1-3 pct. af den skattepligtige nettoindkomst.

Datterselskabslempelse

Danmark giver creditlempelse for den underliggende selskabsskat, hvis det danske selskab ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det filippinske selskab, og udbyttet ikke kan fritages for beskatning efter dansk lovgivning.

Filippinerne giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Lempelsen kan efter interne regler ikke overstige den filippinske skat, der forholdsmæssigt falder på skatteyderens udenlandske indkomst. Se artikel 23, stk. 2.

Filippinerne giver credit for underliggende selskabsskat i moder/datterselskabsforhold.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Bistand ved inddrivelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 30: Ikrafttræden

Artiklen er ændret ved noteudveksling af 17.12.1997 og 24.12.1997.

DBO'en trådte i kraft den 27. december 1996 og har virkning fra 1. januar 1997.

Se også

Se også

- TfS 1998, 323 om noteveksling om ændring af DBO'ens artikel 30, stk. 2
- Afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 31: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2023.49.L SR	Artikel 15. Afgørelsen vedrørte lønindkomst for arbejde udført på den danske kontinentalsokkel af en varighed på 25 dage. Arbejdsgiverens aktivitet bestod i at stille fartøj med bemanning til rådighed til brug for seismiske undersøgelser på den danske kontinentalsokkel. Landsskatteretten fandt, at der var intern hjemmel til at beskatte lønindkomsten efter KULBRL § 3, stk. 1, jf. stk. 1. For så vidt angik medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine	

og **Filippinerne** bemærkede Landsskatteretten, at disse lande som udgangspunkt havde beskatningsretten til medarbejderens lønindkomst, da det måtte lægges til grund, at medarbejderne var skattemæssigt hjemmehørende i henholdsvis Sydafrika, Ukraine og Filippinerne. Retten bemærkede videre, at Danmark dog havde beskatningsretten for den del af lønindkomsten, der kunne henføres til arbejde udført i Danmark. Selskabet, der udbetalte lønnen til medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne, var hjemmehørende i Cypern, hvorfor Sydafrika, Ukraine og Filippinerne allerede af denne årsag ikke havde beskatningsretten efter artikel 15, stk. 2, jf. litra b. Landsskatteretten fandt herefter, at Danmark havde beskatningsretten til lønindkomsten optjent ved arbejde udført på den danske kontinentalsokkel for medarbejdere fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne i henhold til artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2. Fartøjet blev ikke anset for et hjælpefartøj, jf. artikel 15, stk. 4. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse på dette punkt.

C.F.9.2.6.2 Finland

Finland har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 1994 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. juni 2011. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Om Finland, se i øvrigt afsnit [C.F.9.2.14.8](#) om Norden.

C.F.9.2.6.3 Forenede Arabiske Emirater

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	04.11.2015			BKI nr. 4 af 02.03.2017 BKI nr. 1 af 09/01/2018	15.02.2017	a) for skattestraffesager fra og med den 15.02.2017. b) for alle andre sager for skatteperioder, der begynder på eller efter den 1. januar 2018, eller, hvis der ikke er nogen skatteperiode, på alle skattekrav, som opstår på eller efter den 15.02.2017.

Forenede Arabiske Emirater har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2018. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.6.4 Frankrig

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Frankrig - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.6.4.1](#))
- Frankrig - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.6.4.2](#))
- Frankrig - Gennemgang af overgangsbestemmelserne - DBO opsagt i 2008 ([C.F.9.2.6.4.3](#)).

C.F.9.2.6.4.1 Frankrig - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærkninger
DBO Historisk	-	-	-	BKI nr. 36 af 27.06.1958	-	-
Dansk- fransk aftale om beskatning af skibs- og luftfart	28.02.19 30	-	-	-	-	Virkning 01.01.2009 SKM2009.384D EP
Opsigelse	10.06.20 08	-	-	BKI nr. 14 af 27.06.2008	-	Virkning 01.01.2009
Opsigelse	-	-	Lov nr. 85 af 20.02.2008	-	01.03.20 08	Virkning 01.01.2009
Ændringsl ov	-	-	Lov nr. 351 af 06.05.2009	-	01.06.20 09	Virkning 01.01.2009
Ændringsl ov	-	-	Lov nr. 253 af 30.03.2011	-	01.04.20 11	Virkning 01.01.2009
DBO	04.02.20 22	L 17 af 25. januar 2023	Lov nr. 322 af 28.03.2023	BKI nr. 6 af 28.12.2023	BEK nr. 1800 af 28.12.2023 01.01.20 24	

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Ikke indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Frankrig har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2005 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. april 2012. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

Danmark og Frankrig har med virkning fra den 1. januar 2024 indgået en ny DBO. Se BKI nr. 6 af 28.12.2023 og afsnit [C.F.9.2.6.4.2](#).

Den tidligere gældende dansk-franske DBO blev opsagt med virkning fra 1. januar 2009. Der blev i den forbindelse indført nogle overgangsbestemmelser. Se afsnit [C.F.9.2.6.4.3](#).

Se også

Se også

- [SKM2008.530.SKAT](#) for virkningen af opsigelsen af den historiske DBO.
- www.impots.gouv.fr om Frankrigs skattemyndighed.

C.F.9.2.6.4.2 Frankrig - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 samt tilhørende protokol.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en for den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst i afsnit [C.F.8.2.2.1](#) - 32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1, stk. 2 regulerer eksplicit transparente enheder, der er etableret i tredjestater. Enheder etableret i tredjeland kan kun påberåbe sig DBO'ens fordele, hvis tredjelandet også anser enheden for transparent, og tredjelandet har indgået en aftale om udveksling af oplysninger med det land, hvorfra indkomsten stammer.

Bestemmelserne i artikel 1, stk. 2, skal ikke finde anvendelse på en transparent enhed, der er hjemmehørende i Frankrig efter artikel 4, stk. 4. Se artikel 1, stk. 2, sidste punktum.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen omfatter ikke formueskatter og henviser ikke til skatter på det samlede beløb af gage eller lønninger udbetalt af foretagender. Sådanne skatter er alligevel omfattet, hvis de pålignes som indkomstskatter. Indeholdt kildeskat af lønindkomst i Danmark er således fortsat omfattet af DBO'en. "Det generelle sociale bidrag", der er oplistet som en af de omfattede franske skatter, har status som en indkomstskat.

Artikel 2, stk. 3, fastslår, at de gældende skatter, som DBO'en især finder anvendelse på, i Danmark, er indkomstskatten til staten og den kommunale indkomstskat. I Frankrig er det især indkomstskatten ("l'impôt sur le revenu"), selskabsskatten ("l'impôt sur les sociétés"), det supplerende selskabsskattebidrag ("les contributions sur l'impôt sur les sociétés"), det generelle socialsikringsbidrag ("contributions sociales généralisées"), bidrag til dækning af underskuddet på de sociale sikringsordninger ("contributions pour le remboursement de la dette sociale"), herunder enhver kildeskat eller forskudsbetaling med hensyn til de fornævnte franske skatter.

Bestemmelsen har den virkning, at de opregnede skatter er omfattet af DBO'en og derved genstand for lempelse af dobbeltbeskatning. Der er tale om en ikke-udtømmende liste og andre skatter, der ikke fremgår af stk. 3, men som opfylder definitionen af en indkomstskat i stk. 2, vil være omfattet af DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, herunder ethvert område uden for Kongeriget Danmarks territorialfarvand, som i overensstemmelse med international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, inden for hvilket Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og med hensyn til anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Definitionen af "Frankrig" er suppleret i protokollen til DBO'en, således at visse oversøiske territorier ligeledes er omfattet. Det drejer sig om Guadelope, Guyane, Martinique, Réunion og Mayotte. De pågældende territorier er omfattet af fransk skatteret og i tilfælde af, at der sker ændringer til listen af opregnede territorier, har Frankrig pligt til at underrette Danmark herom.

Udtrykkene "en kontraherende stat" og "den anden kontraherende stat" betyder Danmark eller Frankrig, alt efter sammenhængen.

"International trafik" betyder enhver transport med skib eller fly, som anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, undtagen når sådan transport udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat. Definitionen af "International trafik" følger OECD's 2014-modeloverenskomst.

"Statsborger" betyder i forhold til en kontraherende stat, enhver fysisk person, der har indfødsret i en kontraherende stat, og enhver juridisk person, ethvert interessentskab eller enhver sammenslutning, der består i kraft af den gældende lovgivning i den kontraherende stat.

Det bemærkes, at transparente enheder også anses som "personer" i DBO'ens forstand. Transparente enheder opfylder dog som udgangspunkt ikke betingelserne for at være anset som "hjemmehørende i en kontraherende stat" i artikel 4, stk. 1 og falder derfor uden for DBO'ens anvendelsesområde efter artikel 4.

Transparente enheder, såsom f.eks. interessentskaber anses ikke som "selskaber" i DBO'ens forstand, hvis den transparente enhed ikke behandles som et selskab i national lovgivning. Dette er

en følge af artikel 3, stk. 1, litra e, som fastslår, at udtrykket "selskab" betyder enhver juridisk person eller enhver enhed, der i skattemæssig henseende behandles som en juridisk person.

I DBO'ens protokol, pkt. 2, er det præciseret, at definitionen af pensionsinstitutter også omfatter den franske "Fonds de réserve pour les retraites", der er en statsfond, som har til opgave at investere offentlige pensionsmidler. Se også DBO'ens artikel 3, stk. 1, litra i om "anerkendte pensionsinstitutter".

DBO'ens artikel 3 adskiller sig fra OECD's 2017-modeloverenskomst, idet den ikke giver mulighed for, at de kompetente myndigheder kan aftale en anden betydning af begreber, der ikke er defineret i DBO'en. Bestemmelsen følger i stedet den tilsvarende bestemmelse fra OECD's 2014-modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 3 giver ikke de kompetente myndigheder hjemmel til at aftale dobbeltdomicilerede juridiske personers skattemæssige hjemsted. Artikel 4 stk. 3 indeholder heller ikke en regel, der afskærer dobbeltdomicilerede juridiske personer fra DBO'ens fordele, indtil de kompetente myndigheder har indgået aftale om den dobbeltdomicilerede juridiske persons skattemæssige hjemsted. Bestemmelsen har samme ordlyd som OECD's 2014-modeloverenskomsts artikel 4, stk. 3.

Artikel 4, stk. 4, bestemmer, at udtrykket "hjemmehørende i en kontraherende stat" omfatter, når denne stat er Frankrig, ethvert interessentskab eller enhver anden lignende enhed, som har sin virkelige ledelse i Frankrig, som er skattepligtig i Frankrig, og hvis aktionærer, anpartshavere eller medlemmer alle, i henhold til skattelovgivningen i Frankrig, er personligt skattepligtige dertil af deres andel af overskuddet fra det pågældende interessentskab eller anden lignende enhed (herunder en gruppe af personer). Franske interessentskaber, der opfylder betingelserne i stk. 4, anses for "hjemmehørende" efter DBO'en. Fransk skatteret anerkender som hovedregel ikke skattemæssig transparens. Formålet med artikel 4, stk. 4, er at sikre, at franske interessentskaber er omfattet af - og berettiget til fordele efter - DBO'en.

Også staten selv og dens offentlige myndigheder m.v. anses for at være hjemmehørende (hos sig selv) og er dermed omfattet af DBO'ens bestemmelser.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsens ordlyd følger OECD's 2014-model-overenskomst.

Artikel 5, stk. 3, litra b, bestemmer, at en installation eller en borerig eller et skib, der anvendes til efterforskning af naturforekomster, kun udgør et fast driftssted, hvis aktiviteterne varer mere end 12 måneder. Derved får kildelandet først beskatningsretten på sådanne aktiviteter, når aktiviteten har varet længere end 12 måneder. Det fastslås dermed også, at selve efterforskningen af naturforekomster kan udgøre fast driftssted.

Artikel 5, stk. 4, fastsætter, at ved anvendelsen af stk. 3, litra b, anses virksomhed udøvet af et foretagende, som er nært forbundet med et andet foretagende, for at være udøvet af det nært forbundne foretagende, hvis den virksomhed, der udøves af de to foretagender det samme sted, udgør gensidigt supplerende funktioner, som indgår i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed.

Opdeling af kontrakter, der ikke angår efterforskning af naturforekomster, og som derfor falder uden for værnereglen i stk. 4, kan være dækket af DBO'ens generelle misbrugsbestemmelse i artikel 29.

Artikel 5, stk. 5, litra a, bestemmer, at uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket "fast driftssted" ikke anvendelsen af indretninger udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet. Bestemmelsen har den virkning, at anvendelsen af indretninger udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet ikke udgør et fast driftssted i DBO'ens forstand, medmindre reglen i stk. 6 finder anvendelse.

Artikel 5, stk. 5, litra c, bestemmer, at uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket "fast driftssted" ikke opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende med henblik på forarbejdning hos et andet foretagende. Bestemmelsen har den virkning, at opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende med henblik på forarbejdning hos et andet foretagende, ikke udgør et fast driftssted i DBO'ens forstand, medmindre reglen i stk. 6 finder anvendelse.

Artikel 5, stk. 5, litra e, bestemmer, at uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket "fast driftssted" ikke opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at udøve enhver form for virksomhed for foretagendet, som ikke er opført i litra a-d, forudsat at denne aktivitet er af forberedende eller hjælpende karakter. Bestemmelsen har den virkning, at opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at udøve enhver form for virksomhed for foretagendet, som ikke er opført i litra a-d, forudsat at denne aktivitet er af forberedende eller hjælpende karakter, ikke udgør et fast driftssted i DBO'ens forstand, medmindre reglen i stk. 6 finder anvendelse.

Der er derfor ikke krav om, at aktiviteter generelt skal være af forberedende eller hjælpende karakter, før de ikke kan anses for at udgøre et fast driftssted. Aktiviteterne opregnet i stk. 5, litra a-d, behøver således ikke være af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5, stk. 5, litra f, bestemmer, at uanset de forudgående bestemmelser i artikel 5 omfatter udtrykket "fast driftssted" ikke opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøve enhver kombination af de aktiviteter, der er nævnt i litra a-e, forudsat at den samlede virksomhed i det faste forretningssted, som er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Bestemmelsen svarer i det hele til OECD's modeloverenskomst, artikel 7.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved drift af skibe eller fly i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Fortjeneste ved drift af skibe og fly i international trafik omfatter

- Fortjeneste ved udlejning af skibe eller fly med besætning ("timecharter" eller "voyagecharter").
- Fortjeneste ved udlejning af skibe eller fly uden besætning ("bareboatcharter"), når sådan udlejning har nær tilknytning til drift af skibe eller fly i international trafik.
- Fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af gods og varer, når brug, rådighedsstillelse eller udleje sker i nær tilknytning til drift af skibe eller fly i international trafik.

Se artikel 8, stk. 2.

Hvis et rederis virkelige ledelse har sit sæde om bord på et skib, anses ledelsens sæde for at befinde sig i den kontraherende stat, hvor skibets hjemhavn er beliggende. Hvis der ikke er en sådan hjemhavn, skal ledelsens sæde anses for at være i den kontraherende stat, hvor rederen af skibet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 3.

Så længe denne DBO gælder, finder en noteudveksling af den 28. februar 1930 mellem Danmark og Frankrig ikke anvendelse. Ifølge noteudvekslingen afstår staterne fra at beskatte bopælslandets rederier og luftfartsselskaber af indtægter fra skibs- og luftfart, der stammer fra kildelandet. Se artikel 8, stk. 5.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Bestemmelsen svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark er ikke tillagt beskatningsretten til udbyttet, hvis udbyttmodtageren i Frankrig i en uafbrudt periode på mindst 365 dage (indbefattet den dag, hvor udbyttet udbetales) inden udbetalingen af udbyttet direkte ejer mindst 10 % af det danske selskab, jf. artikel 10, stk. 2, litra a (datterselskabsaktier).

"Udbytte" betyder indkomst af aktier, "jouissance"-aktier eller "jouissance"-rettigheder, mineaktier, stifteraktier eller andre rettigheder, som ikke er gældsfordringer, og som giver ret til andel i fortjeneste, såvel som indkomst, der behandles som en udlodning efter skattelovgivningen i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, jf. stk. 3. Det er ikke en betingelse, at indkomsten kan anses som at udspringe fra andele i det udbetalende selskab. Det er tilstrækkeligt, at betalingen skatteretligt behandles som en udbyttebetaling i kildestaten.

Artikel 10, stk. 6, litra a og b, bestemmer, at udbytte udloddet af indkomst eller fortjeneste fra fast ejendom, som er omfattet af artikel 6, af en investeringsenhed, som er etableret i en stat, som udlodder det meste af denne indkomst årligt, og hvis indkomst eller fortjeneste fra sådan fast ejendom er fritaget for skat, til en person hjemmehørende i den anden stat, kan beskattes i denne

anden stat. Der findes ikke en bestemmelse i dansk ret om ejendomsinvesteringssenheder, som de er defineret i stk. 6.

Sådanne udbytter kan dog også beskattes i kildelandet, men den skat, der pålægges, må ikke overstige 15 pct. af bruttobeløbet af udbytterne, hvis den retmæssige ejer er hjemmehørende i den anden stat, og direkte eller indirekte besidder en aktiekapital, der repræsenterer mindre end 10 pct. af denne enheds kapital. Når den retmæssige ejer af sådanne udbytter direkte eller indirekte ejer en kapitalandel, der repræsenterer 10 pct. eller mere af kapitalen i dette selskab eller denne enhed, kan udbyttet beskattes efter den sats, der er fastsat i den nationale lovgivning i kildelandet.

Der gælder i denne DBO ikke en lavere skattesats for pensionsinstitutter, der modtager udbytte.

Af protokollen fremgår, at kollektive investeringsinstitutter omfattet af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF af 13. juli 2009 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (UCITS) har ret til fordele efter artikel 10 i denne DBO. Kollektive investeringsinstitutter, som ikke er omfattet af EU-direktivet, men som er etableret i én af staterne, og som sidestilles med kollektive investeringsenheder under national lovgivning i den anden stat, har ligeledes ret til fordele efter artikel 10 i denne overenskomst, for så vidt angår den del af indkomsten, som svarer til ejerandelen for de investorer, der er hjemmehørende i én af staterne eller i en tredjestat, som har en administrativ bistandsaftale med den stat, hvorfra udbyttet stammer.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se også

- Afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.
- Afsnit [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Ifølge artikel 11, stk. 1, kan renterne kun beskattes i det land, hvor personen, der er retmæssig ejer af renterne, er hjemmehørende.

Kollektive investeringsforeninger omfattet af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF af 13. juli 2009 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (UCITS) har ret til fordele efter artikel 11, jf. protokollen, pkt. 3.

Kollektive investeringsforeninger, som ikke er omfattet af EU-direktivet, men som er etableret i én af staterne, og som sidestilles med kollektive investeringsenheder under national lovgivning i den anden stat, har ligeledes ret til fordele efter artikel 11 for så vidt angår den del af indkomsten, som svarer til ejerandelen for de investorer, der er hjemmehørende i én af staterne eller i en tredjestat, som har en administrativ bistandsaftale med den stat, hvorfra renten stammer.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Det vil afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Skibe eller fly, der afhændes, skal udgøre en del af foretagendets erhvervsformue for at være omfattet af artikel 13, stk. 3.

Fortjeneste ved afhændelse af containere (herunder anhangere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af gods og varer i international trafik af et foretagende i en af staterne, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde, jf. artikel 13, stk. 4.

Fortjeneste, som en person, der er hjemmehørende i en af staterne, erhverver ved afhændelse af aktier eller dermed sammenlignelige interesser såsom interesser i et interessentskab eller en fond, kan beskattes i den anden stat, hvis mere end 50 pct. af værdien af disse aktier eller dermed sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage forud for afhændelsen direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom som defineret i artikel 6 beliggende i den anden stat, jf. artikel 13, stk. 5. Ved anvendelsen af denne bestemmelse skal der ikke tages hensyn til faste ejendomme, som hører til et sådant selskabs, fonds eller enheds egen virksomhed.

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte udenlandske virksomheders aktieavancer, selv om det selskab, hvis aktier overdrages, overvejende ejer danske ejendomme.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Indkomst ved arbejde i ansættelsesforhold

Artiklen 14 afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 14, stk. 3, bestemmer, at uanset de forudgående bestemmelser i denne artikel kan vederlag, som erhverves for arbejde i ansættelsesforhold udført ombord på et skib eller et fly anvendt i international trafik af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 15: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst, artikel 16.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Optrædende kunstnere, sportsudøvere og modeller

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 16, stk. 1, omtaler eksplicit modeller og inkluderer indkomst, som personen erhverver, der ikke kan adskilles fra personens personlige ry.

Artikel 16, stk. 2, omtaler eksplicit modeller.

Hvis kunstnerens, sportsudøverens eller modellens besøg i en af staterne helt eller delvist er understøttet af offentlige midler fra den anden stat m.v., hvor kunstneren, sportsudøveren eller modellen er hjemmehørende, kan vederlaget for besøget kun beskattes i den stat, hvor kunstneren, sportsudøveren eller modellen er hjemmehørende, jf. artikel 16, stk. 3. Bestemmelsen sigter mod tilfælde, hvor eksempelvis sportsbegivenheder finansieres ved offentlige midler.

Beskatning af kunstnere, sportsudøvere m.fl. i Danmark kan alene ske, hvis personen er omfattet af fuld dansk skattepligt ifølge kildeskattelovens § 1 eller begrænset skattepligt ifølge kildeskattelovens § 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 17, stk. 1, gælder for pensioner og lignende vederlag, uanset om de ydes i forbindelse med tidligere ansættelse. Afvigelsen er begrundet i, at sociale pensioner også er omfattet af DBO'ens artikel 17.

Pensioner og lignende vederlag kan beskattes i kildestaten, hvis

1. bidrag indbetalt af den berettigede til pensionsordningen blev fradraget i den berettigedes skattepligtige indkomst i kildestaten,
2. bidrag indbetalt af en arbejdsgiver til pensionsordningen ikke var skattepligtig indkomst for den berettigede efter lovgivningen i kildestaten, eller
3. hvis det er pensioner, der er ydet i henhold til den sociale sikringslovgivning i kildestaten, jf. artikel 17, stk. 2.

Der gælder et "omvendt credit-princip". Ved beskatningen af pensioner omfattet af artikel 17, stk. 2, skal kildestaten indrømme fradrag i pågældende persons indkomstskat for skat betalt til bopælsstaten af sådanne pensioner. Kildestaten kan kun beskatte pensioner op til differencen mellem bopælsstatens beskatningsniveau og kildestatens beskatningsniveau. En person, der modtager pensioner fra en stat, men som er hjemmehørende i den anden stat, vil i dette tilfælde samlet blive beskattet efter det højeste skatteniveau af pensionerne i de to stater. Se nærmere herom under artikel 22, stk. 3.

Af protokollen fremgår hvilke sociale pensioner, der er omfattet af pensionsbestemmelsen og dermed af princippet om "omvendt credit": Folkepension, pension fra ATP, tidlig pension, førtidspension, seniorpension, efterløn og andre betalinger af væsentligt samme karakter, som måtte opstå efter undertegnelsen af aftalen.

Overgangsregel

For fysiske personer, der var hjemmehørende i en af staterne på datoen for undertegnelsen af DBO'en, den 4. februar 2022, og som på denne dato modtager pensioner eller andet lignende

vederlag fra den anden stat, skal sådanne pensioner eller andet lignende vederlag, uanset bestemmelserne i DBO'ens artikel 17, kun beskattes i den førstnævnte stat, så længe personen forbliver hjemmehørende i denne stat. Se artikel 31, stk. 3.

Reglen skal ses i sammenhæng med de overgangsregler, der blev vedtaget i Danmark i forbindelse med opsigelsen af den tidligere gældende DBO i 2008, der sikrer, at pensionister, der før den 1. januar 2009 var bosiddende i Frankrig, fortsat kun bliver beskattet af deres pensioner i Frankrig. Bestemmelsen sikrer, at disse pensionister ikke skal betale yderligere skat af pensioner som følge af indgåelsen af DBO'en.

Pensionister, som siden den 28. november 2007 har været hjemmehørende i Frankrig, og som siden den 31. januar 2008 har modtaget pensionsudbetalinger og lignende betalinger, beskattes kun i Frankrig af deres pensioner.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Sociale sikringsydelser og lignende betalinger

Artikel 18, stk. 1, fastslår, at medmindre andet følger af artikel 17, stk. 2, litra c, kan betalinger modtaget af en fysisk person, der er hjemmehørende i en af staterne, i henhold til den sociale sikringslovgivning i den anden stat, beskattes i denne anden stat (kildestaten).

Bestemmelsen har den virkning, at sociale sikringsydelser, som ikke er sociale pensioner, kan beskattes i kildestaten. Sociale pensioner beskattes efter DBO'ens artikel 17, stk. 2, litra c.

Der findes ikke en tilsvarende bestemmelse i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 18, stk. 2, bestemmer, at legater og studie- eller kunstnerstøtte modtaget af en fysisk person, der er hjemmehørende i en stat, fra offentlige midler i den anden stat eller en politisk underafdeling eller en lokal eller regional myndighed i denne stat, kan beskattes i denne anden stat.

Bestemmelsen medfører, at legater og studie- eller kunstnerstøtte fra offentlige midler, modtaget af en fysisk person, beskattes i kildestaten. Dette omfatter bl.a. SU, der betales til en fysisk person med hjemsted i Frankrig, selvom personen ikke opholder sig i Frankrig udelukkende for at studere.

Der findes ikke en tilsvarende bestemmelse i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 19, stk. 1, litra a, medtager også gage, løn mv. udbetalt fra offentligretlige juridiske personer.

Hvis personen er hjemmehørende og statsborger i bopælsstaten uden samtidig at være statsborger i kildestaten, er det kun bopælsstaten, der har ret til at beskatte gage, løn mv. Bestemmelsen indeholder ikke undtagelsen til bopælsbeskatning for personer, der alene tog bopæl i bopælsstaten med det formål at varetage hvervet. Se artikel 19, stk. 1, litra b.

Artikel 19, stk. 2, litra a, medtager også pensioner og lignende vederlag udbetalt fra offentligretlige juridiske personer.

Ifølge artikel 19, stk. 3, gælder undtagelsen vedrørende erhvervsvirksomhed også, hvis en sådan drives af offentligretlige juridiske personer.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Ifølge protokollen omfatter formuleringen "lærling" også en særlig gruppe af franske personer, som efter en særbestemmelse i fransk lovgivning melder sig frivilligt til særlige typer af internationale udstationeringer (artikel L122-1 ff. i kapitel II i afsnit II i Code du service national (den franske værnepligtslov)).

Se også

- Artikel 18, stk. 2, der bestemmer, at legater og studiestøtte modtaget af en fysisk person, der er hjemmehørende i en stat, fra offentlige midler i den anden stat eller en politisk underafdeling eller en lokal eller regional myndighed i denne stat, kan beskattes i denne anden stat (kildestaten).
- Afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Anden indkomst

Artiklen 21 svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen 22 afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 22, stk. 1, litra a og b, vedrører den almindelige credit-metode, som Danmark skal anvende til at undgå dobbeltbeskatning, når fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i Danmark, modtager indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i Frankrig, men som efter intern dansk ret samtidig skal beskattes i Danmark. Denne metode svarer til reglen i ligningslovens § 33.

Artikel 22, stk. 1, litra c, medfører, at hvis en person, der er hjemmehørende i Danmark, erhverver indkomst, som efter DBO'en kun kan beskattes i Frankrig, kan Danmark medregne indkomsten i beskatningsgrundlaget, men skal fortsat foretage den forholdsmæssige nedsættelse af indkomstkatten svarende til den skat, der kan henføres den del af indkomsten, der kun kan beskattes i Frankrig, hvilket svarer til eksemption med progressionsforbehold. Dette vil eksempelvis omfatte personer her i landet, som modtager franske tjenestemandspensioner, idet sådanne pensioner kun kan beskattes i Frankrig, jf. artikel 19, stk. 2.

Artikel 22, stk. 2, fastsætter metoden for fransk lempelse af dobbeltbeskatning. Frankrig anvender generelt metoden eksemption med progressionsforbehold, men bruger almindelig credit på de praktisk oftest forekommende tilfælde, såsom ved lempelse af dobbeltbeskatning af erhvervsindkomst og udbytter.

Artikel 22, stk. 3 fastsætter, at når en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, modtager pensioner eller andet lignende vederlag, som efter bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, kan beskattes i den anden kontraherende stat, skal denne anden stat indrømme et fradrag i personens indkomstskat svarende til den indkomstskat, som er betalt i den førstnævnte stat uden at overstige den skat, der kan henføres til sådan indkomst i denne anden stat. I et sådant tilfælde, skal der ikke indrømmes fradrag som nævnt i stk. 1 og 2 i denne artikel. Bestemmelsen har den virkning, at der gælder et princip om omvendt credit ved lempelsen af dobbeltbeskatning af pensioner omfattet af DBO'ens artikel 17, stk. 2. Herved skal kildelandet ved beskatningen af pensioner, omfattet af artikel 17, stk. 2 indrømme den fysiske eller juridiske person en creditlempelse for den skat, der betales af pensionen til bopælsstaten, uden at overstige den skat, der kan henføres til sådan indkomst i kildelandet.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklens stk. 1 indeholder ikke et forbud mod diskrimination af selskaber og andre juridiske personer. Selskaber og andre juridiske personer er omfattet af den diskriminationsbeskyttelse, der følger af EU-retten.

Ifølge artikel 23, stk. 6, skal artikel 23 ikke fortolkes derhen, at staterne er forpligtede til at indrømme fysiske personer, der ikke er hjemmehørende i denne stat, nogen personlige fradrag, lempelser eller nedsættelser af skat, som indrømmes fysiske personer, der er hjemmehørende i denne stat. Denne bestemmelse omfatter ikke fradrag i forbindelse med indkomsterhvervelsen, men kun fradrag, lempelser eller nedsættelser for personlige og familiemæssige forhold. EU-retten gælder sideløbende med DBO'en. Frankrig er derfor efter DBO'ens ikrafttræden efter omstændighederne stadigvæk forpligtet til at give fysiske personer, der er hjemmehørende i Danmark, samme personlige og familiemæssige fradrag, som personer, der er hjemmehørende i Frankrig, da dette følger af ligebehandlingsprincippet for vandrede arbejdstagere.

Det er kun bestemmelserne i denne DBO, der skal finde anvendelse for skattemæssige forhold mellem Danmark og Frankrig, for så vidt angår diskriminationsforbud og mestbegunstigelsesklausuler i andre aftaler mellem Danmark og Frankrig, jf. artikel 23, stk. 7.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, artikel 25.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift. Både Danmark og Frankrig er omfattede af og forpligtede efter EU's voldgiftsdirektiv.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst, artikel 26.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Bistand ved inddrivelse af skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst, artikel 27.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Ansatte ved faste delegationer af internationale organisationer er også omfattet af bestemmelsen, jf. artikel 27, stk. 1.

Uanset bestemmelserne i artikel 4 skal en fysisk person, der er ansat ved en diplomatisk eller konsulær repræsentation eller en fast delegation af en stat, som er beliggende i den anden stat eller i et tredjeland, efter DBO'en, anses for at være hjemmehørende i udsenderstaten, hvis denne i overensstemmelse med folkeretten ikke er skattepligtig i modtagerstaten af indkomst fra kilder uden for denne stat eller af formue beliggende uden for denne stat, og denne i udsenderstaten er omfattet af samme forpligtelser med hensyn til skat af sin samlede indkomst, som personer, der er hjemmehørende i denne stat, jf. artikel 27, stk. 2, litra a og b.

DBO'en finder ikke anvendelse på internationale organisationer, på organer eller embedsmænd deraf og på personer, der er ansat ved en diplomatisk eller konsulær repræsentation eller en fast delegation af et tredjeland, der er til stede i en af de to stater og ikke i nogen af staterne behandles som hjemmehørende med hensyn til indkomstskatter, jf. artikel 27, stk. 3. Disse personer er ikke berettigede til fordele efter DBO'en, hvis de kun er begrænset skattepligtige i de to stater.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

For Danmarks vedkommende kan muligheden for at udvide DBO'ens anvendelsesområde være relevant for Færøerne og Grønland.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 29: Berettigelse til fordele

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 29 bestemmer, at uanset de øvrige bestemmelser i denne DBO gives der ikke fordele efter denne DBO for så vidt angår indkomst, hvis det i betragtning af alle relevante fakta og omstændigheder er rimeligt at antage, at opnåelse af denne fordel var et af hovedformålene med noget arrangement eller nogen transaktion, som direkte eller indirekte resulterede i denne fordel, medmindre det godtgøres, at opnåelse af denne fordel under disse omstændigheder ville være i overensstemmelse med genstanden for og formålet med de relevante bestemmelser i denne DBO.

Artiklen har samme ordlyd som OECD's modeloverenskomst artikel 29, stk. 9.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 30: Anvendelse af overenskomsten

Artikel 30 indeholder regler om anvendelsen af DBO'en, som ellers ikke fremgår af OECD's modeloverenskomst. Det gælder krav om fremvisning af hjemstedserklæringer for at opnå fordele under artikel 10, 11 og 12.

Der findes ikke en tilsvarende bestemmelse i OECD's 2017-modeloverenskomst.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 29. december 2023.

Efter artiklens stk. 2, litra a, får DBO'en virkning for så vidt angår danske kildeskatter på beløb, der betales den 1. januar i det første kalenderår, der følger det år, hvor DBO'en træder i kraft eller senere. For andre danske skatter, får DBO'en virkning for indkomstår, som begynder den 1. januar i det første kalenderår, der følger det år, hvor DBO'en træder i kraft eller senere.

Stk. 3 indeholder en overgangsbestemmelse. For fysiske personer, der var hjemmehørende i en af staterne den 4. februar 2022, og som på denne dato modtager pensioner eller andet lignende vederlag fra den anden stat, gælder, at sådanne pensioner eller andet lignende vederlag, uanset bestemmelserne i DBO'ens artikel 17, kun beskattes i den førstnævnte stat, så længe personen forbliver hjemmehørende i denne stat.

Reglen skal ses i sammenhæng med de overgangsregler, der blev vedtaget i Danmark i forbindelse med opsigelsen af DBO'en i 2008, der sikrer, at pensionister, der før den 1. januar 2009 var bosiddende i Frankrig, fortsat kun bliver beskattet af deres pensioner i Frankrig. Bestemmelsen sikrer, at disse pensionister ikke skal betale yderligere skat af pensioner som følge af indgåelsen af DBO'en.

De nævnte danske overgangsregler består i, at pensionister, som siden den 28. november 2007 har været hjemmehørende i Frankrig, og som siden den 31. januar 2008 har modtaget pensionsudbetalinger og lignende betalinger fra Danmark, fortsat kun beskattes i Frankrig af deres pensioner.

Se også

- Afsnit [C.F.9.2.6.4.3](#) om gennemgang af overgangsbestemmelserne - DBO opsagt i 2008
- Afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en forbliver i kraft, medmindre den opsiges af enten Danmark eller Frankrig. I så fald skal underretning om opsigelse ske mindst 6 måneder før udgangen af ethvert kalenderår. Opsigelsens virkning på danske og franske skatter spejler virkningstidspunktet for DBO'ens virkningstidspunkt i artikel 31.

DBO'en forbliver i kraft på ubestemt tid. Hver af de to stater kan dog opsiges DBO'en ved ad diplomatisk vej at give underretning om opsigelse mindst seks måneder før udgangen af ethvert kalenderår. I så fald ophører DBO'en med at have virkning efter reglerne i litra a og b, jf. artikel 32, stk. 1.

DBO'en ophører med have virkning i Danmark for så vidt angår kildeskatter, på beløb, der betales den 1. januar i det første kalenderår, der følger det år, hvor underretningen om opsigelse er givet, eller senere, og (ii) for så vidt angår andre skatter, for indkomstår, som begynder den 1. januar i det første kalenderår, der følger det år, hvor underretningen om opsigelse er givet, eller senere, jf. artikel 32, stk. 1, litra a.

DBO'en ophører med have virkning i Frankrig, for så vidt angår kildeskatter, på beløb, der er skattepligtige efter det kalenderår, hvor underretning om opsigelse er givet, for så vidt angår andre indkomstskatter end kildeskatter, for indkomst, der, alt efter omstændighederne, vedrører ethvert kalenderår eller enhver regnskabsperiode, som begynder efter det kalenderår, hvor underretning om opsigelse er givet, for så vidt angår andre skatter, for beskatning hvor den skatteudløsende begivenhed finder sted efter det kalenderår, hvor underretning om opsigelse er givet, jf. artikel 32, stk. 1, litra b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentare
Skatterådet og Ligningsrådet		
R ▶ SKM2024.435.S ◀	▶ Artikel 4. Spørger var født og opvokset i Frankrig, hvor spørger og spørgers ægtefælle ejede en fast ejendom. Spørger og spørgers ægtefælle havde i flere perioder boet hver for sig og sammen i Danmark, Frankrig og Y-land. Senest havde de i en periode i 2021 til 2022 boet sammen i Danmark. Spørger og spørgers ægtefælle var i den forbindelse blevet fuldt skattepligtige i Danmark. Spørger var i 1996 involveret i et trafikuheld, og havde siden 2008 haft status som handikappet. Spørger var flyttet tilbage til Frankrig til ægteparrets fælles ejendom i slutningen af maj 2022, idet spørger ønskede at fortsætte sit behandlingsforløb i Frankrig. Ægtefællen havde fortsat bolig i lejligheden i Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger fra den 1. juni 2022 ikke længere var omfattet af kildeskattelovens § 1 om fuld skattepligt i Danmark. Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål om salg af boligen i Danmark til ægtefællen som alternativ. Skatterådet kunne i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig artikel 4, stk. 2, litra b bekræfte, at spørger ikke skulle anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. ◀	

C.F.9.2.6.4.3 Frankrig - Gennemgang af overgangsbestemmelserne - DBO opsagt i 2008

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af de overgangsregler, der blev indført i forbindelse med opsigelse af den tidligere gældende DBO med Frankrig. Disse regler gælder stadig efter ikrafttræden af den nye DBO med Frankrig.

Afsnittet indeholder:

- Lov nr. 85 af 20. februar 2008 ([C.F.9.2.6.4.2.1](#))
- Lov nr. 351 af 6. maj 2009 ([C.F.9.2.6.4.2.2](#))
- Lov nr. 253 af 30. marts 2011 ([C.F.9.2.6.4.2.3](#))
- Dansk-fransk aftale om beskatning af indkomst ved skibs- og luftfart ([C.F.9.2.6.4.2.4](#)).

Se også

Se også afsnit [C.F.9.2.6.4.2](#) - Gennemgang af DBO'en.

C.F.9.2.6.4.3.1 Lov nr. 85 af 20. februar 2008

[Lov nr. 85 af 20. februar 2008](#) vedrører bemyndigelse til opsigelse af tidligere gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien.

Fritagelse af efterløn og pension

Ved opsigelse af overenskomsten med Frankrig bliver en person, som den

- 28. november 2007 var hjemmehørende i Frankrig, og som den

- 31. januar 2008 modtog efterløn eller pension, som efter overenskomsten kun kunne beskattes i dette land,

fritaget for beskatning af de pågældende indtægter, så længe han/hun forbliver hjemmehørende i Frankrig.

Skattefritagelsen betyder, at der gives exemption uden progressionsforbehold, dvs. at pensionen ikke skal medregnes i den danske indkomstopgørelse og heller ikke indgå i skatteberegningen.

Skattefritagelsen gælder også for andre pensioner, som vedkommende senere modtager, og som efter overenskomsten kun kunne beskattes i Frankrig. Se § 3, stk. 1.

Hvis et ægtepar den 28. november 2007 var hjemmehørende i Frankrig, og kun den ene ægtefælle modtog efterløn eller pension den 31. januar 2008, fritages den anden ægtefælle for beskatning af efterløn eller pension, som vedkommende senere modtager, og som efter ovennævnte overenskomst kun kunne beskattes i Frankrig, så længe ægteparret forbliver hjemmehørende i Frankrig. Se § 3, stk. 2.

Efterlevende ægtefælle

Det er Skatteministeriets opfattelse, at overgangsbestemmelsen også har virkning for en efterlevende ægtefælle, uanset at dennes ægtefælle er død inden den 31. januar 2008 og dermed ikke får pension udbetalt den 31. januar 2008. Det er en betingelse, at begge ægtefæller var hjemmehørende i Frankrig den 28. november 2007 og at den afdøde ægtefælle var begyndt at modtage pension inden den 31. januar 2008.

Hvis ægtefællen er død inden den 28. november 2007, er den efterlevende ægtefælle derimod ikke omfattet af overgangsbestemmelsen, da parret i dette tilfælde ikke begge var hjemmehørende i Frankrig den 28. november 2007. I en sådan situation anses den efterlevende ægtefælle for enlig på overgangstidspunktet den 28. november 2007.

Pension fra andet EU-land

Overgangsbestemmelserne har også virkning, hvis blot den ene af ægtefællerne modtog pension den 31/1 2008 fra et EU-land. Det er en betingelse at begge ægtefæller var hjemmehørende i Frankrig den 28. november 2007.

Ansøgning om pension før 1. februar 2008

Betingelsen for skattefrihed er også opfyldt, hvis en person den 28. november 2007 var hjemmehørende i Frankrig og senest den 31. januar 2008 havde indleveret en ansøgning om udbetaling af pension eller efterløn, som kommer til udbetaling med tilbagevirkende kraft for en periode der ligger før 1. februar og derefter løbende.

Ansøgning om pension efter 31. januar 2008

Betingelsen for skattefrihed er ikke opfyldt, hvis ansøgning om pension eller efterløn sker efter den 31. januar 2008, uanset om udbetaling sker med tilbagevirkende kraft for en periode der ligger før 1. februar 2008 og derefter løbende.

Betingelsen for skattefrihed er heller ikke opfyldt for en person, der vælger at udskyde ansøgning om pension eller efterløn, til efter den 31. januar 2008 uanset om personen måtte være berettiget til efterløn eller pension for en periode der ligger før 1. februar 2008.

Bemærk

Personer omfattet af overgangsreglerne i § 3 i lov nr. 85 af 20. februar 2008, kan anvende disse regler, så længe personerne forbliver skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig ifølge den dagældende DBO. I overgangsreglerne anvendes således formuleringen "så længe vedkommende

forbliver hjemmehørende i Frankrig", mens indtræden af fuld dansk skattepligt ifølge KSL § 1 ikke nævnes.

Dette er i overensstemmelse med, at hensigten med overgangsreglen er, at pensionister, der allerede boede i Frankrig ved fremsættelse af lovforslaget om bemyndigelse til opsigelse af overenskomsten, skal bevare skattefritagelsen vedrørende pensioner, så længe de forbliver boende i samme land. I bemærkningerne vedrørende § 3 er dette formuleret således: Skattefritagelsen gælder, så længe pensionisten forbliver hjemmehørende i det land, hvor den pågældende var hjemmehørende ved fremsættelsen af lovforslaget.

Genindtræden af fuld dansk skattepligt ifølge KSL § 1 kan ikke i sig selv føre til, at overgangsreglerne i § 3 i lov nr. 85 af 20. februar 2008 ikke længere har virkning. Den hidtidige praksis om, at overgangsreglerne i § 3 i lov nr. 85 af 20. februar 2008 ikke længere har virkning for personer, hvis fulde skattepligt til Danmark genindtræder, uanset at disse evt. opretholder bopæl i Frankrig i forbindelse med, at den fulde skattepligt til Danmark genindtræder, kan dermed ikke opretholdes. Se [SKM2022.136.SKTST](#). Styresignalet giver mulighed for genoptagelse fra og med indkomståret 2016.

For så vidt angår personer, der inden opsigelsen af DBO'en havde dobbeltdomicil og blev anset for hjemmehørende i Frankrig efter den dagældende DBO har overgangsbestemmelsen ikke længere virkning, hvis disse personer efter opsigelsen af DBO'en indretter sig på en sådan måde, at de ville være blevet anset for hjemmehørende i Danmark efter den dagældende DBO.

Begrebet hjemmehørende

Begrebet "hjemmehørende" i § 3 bemyndigelsesloven til opsigelse af den franske dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO), og "har sit skatteretlige domicil" i selve DBO'en med Frankrig skal have præcist samme indhold, blandt andet set i relation til overgangsbestemmelsen om beskatningsretten til pensioner. Se [SKM2008.931.SR](#).

Fast ejendom i Frankrig

Ved opsigelsen af overenskomsten med Frankrig bliver en person, som den 28. november 2007, var omfattet af KSL § 1, og som på dette tidspunkt ejede fast ejendom i Frankrig, fritaget for ejendomsværdibeskatning i Danmark af denne ejendom, så længe vedkommende forbliver omfattet af KSL § 1 og ejer nævnte ejendom. Se § 4.

Se også

Se også [SKM2010.707.SKAT](#) om nedslag for franske skatter på fast ejendom efter [EVSL § 12](#) (nugældende [ESL § 27](#)).

C.F.9.2.6.4.3.2 Lov nr. 351 af 6. maj 2009

Denne [lov nr. 351 af 6. maj 2009](#) vedrører ændring af lov nr. 85 af 20. februar 2008 om bemyndigelse til opsigelse af tidligere gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien.

Tjenestemandspension

Overgangsbestemmelsen i lov nr. 85 af 20. februar 2008 om beskatning af pensioner og efterløn fra Danmark er udvidet til også at gælde, hvis personen eller ægtefællen modtog tjenestemandspension den 31. januar 2008, der kun kunne beskattes i Danmark, og senere måtte modtage anden pension, som Danmark efter den opsagte overenskomst ikke kunne beskatte. Se § 1, stk. 2 (ny § 5, stk. 1 og 2).

Vederlag fra ansættelse i den franske stat m.m.

En person, der er fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke medregne vederlag fra ansættelse i den franske stat eller andre

offentligretlige juridiske personer under den franske stat (objektiv skattefritagelse). Se § 1, stk. 2 (ny § 6, stk. 1).

Bemærk

Hvis en person først begynder at modtage vederlag fra 1. januar 2009, gælder bestemmelserne kun, hvis den pågældende betaler fransk skat af vederlaget. Se § 1, stk. 2 (ny § 6, stk. 3).

Se også

Se også [SKM2010.696.SR](#) om VIE-ansatte i Ubifrance.

Pension fra ansættelse i den franske stat m.m.

En person, der er fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, skal ikke medregne

- pension i forbindelse med tidligere ansættelse i den franske stat eller
- andre offentligretlige juridiske personer under den franske stat (objektiv skattefritagelse),

ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se § 1, stk. 2 (ny § 6, stk. 2).

Bemærk

Hvis en person først begynder at modtage pension fra 1. januar 2009, gælder bestemmelserne kun, hvis den pågældende betaler fransk skat af pensionen. Se § 1, stk. 2 (ny § 6, stk. 3).

Se også

Se også [SKM2018.84.LSR](#), hvor en privat pension fra et dansk pensionselskab ikke blev anset for modtaget fra den franske stat, selvom en del af personens vederlag fra ansættelsesforholdet var indbetalt på pensionsordningen.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretskendelser		
<u>SKM2018.84.LSR</u>	En ansat på den franske ambassade, der havde oprettet en privat pensionsordning i et dansk pensionselskab, måtte anses for skattepligtig af udbetalingerne på pensionsordningen. Det forhold, at ambassaden, som et del af den ansattes vederlag, har indbetalt på pensionsordningen, ændrer ikke på, at det er pensionskassen og ikke den franske stat mv., der er forpligtet overfor den pågældende.	
Skatterådet		
<u>SKM2010.696.SR</u>	Skatterådet kunne bekræfte at Ubifrance er en institution under den franske stat. Skatterådet kunne også bekræfte, at personer ansat af institutioner under den franske stat ikke skal betale skat af lønnen herfra i Danmark. Forudsætningen for dette var dog, jf. lov nr. 351 af 6. maj 2009 § 1, at personen var ansat 1. januar 2009 eller betaler skat i Frankrig. Da den ansatte person ikke var ansat 1. januar 2009 eller betaler skat til Frankrig, kan Skatterådet ikke bekræfte, at personen er	

C.F.9.2.6.4.3.3 Lov nr. 253 af 30. marts 2011

Denne lov nr. 253 af 30. marts 2011 handler om ændring af lov nr. 85 af 20. februar 2008 om opsigelse af tidligere gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien.

Tjenestemandspension

Loven indfører en overgangsregel vedrørende nedsættelse af dansk beskatning af dansk tjenestemandspension, som kun kunne beskattes i Danmark efter den tidligere gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, og hvoraf udbetaling senest blev påbegyndt den 31. januar 2008 til personer, som var hjemmehørende i Frankrig den 28. november 2007. Se § 1, stk. 1 (ny § 7, stk. 1).

Det samme gælder for en person, som var hjemmehørende i Frankrig den 28. november 2007 og senest den 31. januar 2008 var begyndt at modtage anden pension end tjenestemandspension og først senere begynder at modtage tjenestemandspension. I så fald kan vedkommende også få nedsat den danske skat af tjenestemandspensionen med det beløb, som vedkommende skal betale i fransk skat af denne pension. Se § 1, stk. 1 (ny § 7, stk. 3).

Bemærk

Reglen gælder for en person, så længe den pågældende forbliver hjemmehørende i Frankrig. Reglen gælder ikke efter indtræden af fuld skattepligt til Danmark, uanset eventuel bevarelse af fuld skattepligt til Frankrig. Den danske skat af tjenestemandspensionen kan efter anmodning nedsættes med et beløb svarende til den skat, der er betalt i Frankrig af den pågældende pension.

Ægtefæller

Hvis et ægtepar var hjemmehørende i Frankrig den 28. november 2007 og kun den ene ægtefælle modtog dansk tjenestemandspension den 31. januar 2008, nedsættes efter anmodning og samme principper den anden ægtefælles danske skat af tjenestemandspension, som vedkommende begynder at modtage efter den 31. januar 2008, og som kun kunne beskattes i Danmark efter den tidligere gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Se § 1, stk. 1 (ny § 7, stk. 2).

Nedslag for skatter

Den franske skat, der for tiden gives nedslag for, omfatter indkomstskatten (l'impôt sur le revenu), almindelige sociale bidrag (contributions sociales généralisées) og bidrag til dækning af social gæld (contributions pour le remboursement de la dette sociale). Nedsættelsen vil også omfatte andre franske skatter af samme art, som senere måtte blive indført.

I tilfælde, hvor en person betaler fransk skat både af dansk tjenestemandspension og af anden indkomst, beregnes dansk dobbeltbeskatningsnedsættelse for tjenestemandspensionen som et beløb, svarende til en forholdsmæssig del af den faktisk betalte franske skat. Den forholdsmæssige del beregnes som den del af den betalte franske skat, der vedrører den danske tjenestemandspension efter forholdet mellem tjenestemandspensionen og hele den indkomst, som er beskattet i Frankrig. Se bemærkningerne til loven i L 122/2010.

Bemærk

Det er dog en forudsætning for nedslag i den danske skat af de her nævnte skatter, at de er beregnet og betalt af tjenestemandspensionen, da det fremgår af loven at der alene gives nedslag for det beløb som vedkommende skal betale i skat "af denne pension".

Loven bestemmer desuden, at en person, som den 28. november 2007 var hjemmehørende i Frankrig eller Spanien og var ansat med base i København af et internationalt luftfarts- eller skibsfartskonsortium til arbejde ombord på fly eller skib i international trafik, fritages for dansk beskatning af lønnen for dette arbejde, hvis konsortiet har effektiv ledelse i en anden stat, Færøerne eller Grønland. Fritagelsen gælder, så længe den pågældende forbliver hjemmehørende i Frankrig.

Se § 1, stk. 1 (ny § 7 A).

Bemærk

I praksis omfatter bestemmelsen piloter og kabinepersonale, som er hjemmehørende i Frankrig eller Spanien og ansat af SAS med base i København til arbejde ombord på fly i international trafik.

SAS-konsortiet har virkelig ledelse i Stockholm.

Se bemærkningerne til loven i L 122/2010.

C.F.9.2.6.4.3.4 Dansk-fransk aftale om beskatning af indkomst ved skibs- og luftfart

Ved noteveksling af 28. februar 1930 mellem Danmark og Frankrig blev det aftalt, at Danmark indrømmer fritagelse af franske skibsfartsforetagender for beskatning af indtægter i Danmark ved skibsfart, ligesom Frankrig indrømmer fritagelse af danske skibsfartsforetagender for beskatning af indtægter i Frankrig ved skibsfart.

Efter artikel 6 i den dansk-franske DBO af 8. februar 1957, fandt denne noteveksling ikke anvendelse, med hensyn til beskatning af fortjeneste ved skibsfart, så længe DBO'en var gældende.

Efter opsigelsen af den tidligere gældende DBO anvendtes notevekslingen af 28. februar 1930 så igen med virkning fra og med 1. januar 2009.

I den danske tekst af notevekslingen af 28. februar 1930 anvendes udtrykket "skibsfart", hvor der i den franske tekst anvendes udtrykket "navigation".

De danske og franske myndigheder er ved brevveksling af 1. og 2. april 2009 blevet enige om, at begge lande fortolker notevekslingen af 8. februar 1930 som gældende for såvel skibsfart (navigation maritime) som luftfart (navigation aérienne). Se [SKM2009.384DEP.](#)

Efter ikrafttræden af den nye franske DBO den 1. januar 2024 finder notevekslingen ikke længere anvendelse. Notevekslingen har derfor været gældende i perioden 1. januar 2009 til 31. december 2023.

Se også

Se også afsnit [C.F.9.2.6.4.2](#) - Gennemgang af DBO'en, under artikel 8.

C.F.9.2.6.5 Færøerne

Færøerne er omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. januar 2007 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. juni 2011. Konventionen og ændringsprotokollen gælder dog ikke i det indbyrdes forhold mellem Færøerne, Danmark og Grønland. Se afsnit [C.F.8.1.2.3.](#)

Se i øvrigt afsnit [C.F.9.2.14.8](#) om Norden.

Bemærk

Færøerne, Grønland og Danmark har med hjemmel i artikel 20 i den nordiske bistsandskonvention indgået en aftale om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i overensstemmelse

med OECD's fælles indberetningsstandard. Baggrunden for aftalen er, at OECD's og Europarådets bistandskonvention ikke finder anvendelse inden for rammerne af et rigsfællesskab.

Se [BKI nr. 18 af 26. november 2018.](#)

Se også

- afsnit [C.F.8.1.2.2.](#) og [C.F.9.2.14.7.3.](#) om den nordiske bistandskonvention.
- afsnit [C.F.8.1.2.3.2.](#) om OECD's og Europarådets bistandskonvention.
- afsnit [C.F.8.1.2.3.3](#) om aftalen om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti.

C.F.9.2.7 Gabon - Guernsey

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Gabon ([C.F.9.2.7.1](#))
- Georgien ([C.F.9.2.7.2](#))
- Ghana ([C.F.9.2.7.3](#))
- Gibraltar ([C.F.9.2.7.4](#))
- Grenada ([C.F.9.2.7.5](#))
- Grækenland ([C.F.9.2.7.6](#))
- Grønland ([C.F.9.2.7.7](#))
- Guatemala ([C.F.9.2.7.8](#))
- Guernsey ([C.F.9.2.7.9](#)).

C.F.9.2.7.1 Gabon

Gabon har underskrevet OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, men har endnu ikke ratificeret konventionen. Se afsnit [C.F.8.1.2.3.](#)

C.F.9.2.7.2 Georgien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Georgien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.7.2.1](#))
- Georgien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.7.2.2](#)).

C.F.9.2.7.2.1 Georgien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	10.10.2007	<u>L 114 af 12.03.2008</u>	<u>Lov nr. 470 af 17.06.2008</u>	<u>BKI nr. 47 af 28.11.2008</u>	23.12.2008	Virkning g 01.01.2009

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Georgien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juni 2011. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter
- 29 om territorial udvidelse.

Se også

Se også www.mof.ge/en/ om Georgiens skattemyndighed.

C.F.9.2.7.2.2 Georgien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 6.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: Personer omfattet af aftalen

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af aftalen

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Formueskat er ikke omfattet af DBO'en.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og efter dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

"Selskab" skal fortolkes sådan, at det betyder enhver juridisk person eller enhver enhed, der i skattemæssig henseende behandles som en juridisk person, når en sådan juridisk person eller anden enhed udøver økonomisk virksomhed. Se protokollen, punkt 3.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. Bestemmelsen finder kun anvendelse, når foretagendet er hjemmehørende i et af landene. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Danske pensionskasser, der generelt er fritaget for beskatning, anses for at være hjemmehørende i Danmark, uanset de ikke er personer i DBO'ens forstand. Se protokollen, punkt 4.

Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En byggeplads eller et anlægs- eller monteringsarbejde udgør kun et fast driftssted, hvis det varer mere end 6 måneder. Se artikel 5, stk. 3.

En installation, en borerig eller et skib, der anvendes ved efterforskning af naturforekomster - men ikke ved den efterfølgende udvinding af disse - udgør kun et fast driftssted, hvis virksomheden varer ved i mere end 6 måneder. Virksomhedsperioder for forbundne foretagender lægges sammen, medmindre de er samtidige. Se artikel 5, stk. 4.

xI artiklens stk. 5, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 6 fremgår, at hvis en afhængig agent handler på et foretagendes vegne i en stat, og denne person i denne stat har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2 i denne artikel anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stykke 5 i denne artikel, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke

Artiklens stk. 7 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Fortjeneste, der henføres til det faste driftssted, skal ske efter samme metode år for år, medmindre der er gode og fyldestgørende grunde til en anden fremgangsmetode. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Det fremgår af protokollen, punkt 5, at fortjeneste ved udlejning af skibe og fly uden besætning (bareboat-charter) samt fortjeneste ved brug eller udleje af containere, herunder anhangere, pramme og lignende udstyr der anvendes til transport af containere, er også omfattet af bestemmelsen, når fortjenesten har nær tilknytning til anden fortjeneste ved drift af skibe og fly i international trafik.

Det fremgår af protokollen, punkt 6, at Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 10 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, og har investeret mere end to millioner Euro, eller tilsvarende i dansk eller georgisk valuta, i det selskab, der udbetaler udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 0 pct. Der er ikke noget krav til, hvor længe det modtagende selskab skal have ejet kapitalandelen i det udbetalende selskab (ejertidskrav).

Hvis det modtagende selskab direkte eller indirekte ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, og har investeret mere end 100.000 Euro, eller tilsvarende i dansk eller georgisk valuta, i det selskab, der udbetaler udbyttet, kan kildelandet beskatte bruttobeløbet af udbytter med 5 pct.

Hvis den retmæssige ejer er den anden kontraherende stat eller denne stats centralbank eller nogen offentlig myndighed eller anden offentlig institution (herunder en finansiel institution), som ejes eller kontrolleres af regeringen i denne stat, og som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kildelandet dog kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 0 pct.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 11, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se protokollen, punkt 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

183-dages-reglen finder anvendelse, når vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i bopælslandet. Se artikel 15, stk. 2, b).

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller et fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en kontraherende stat, kan beskattes i den stat. Se artikel 15, stk. 3.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelses honorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv

- Artikel 20 om professorreglen.

Artikel 16: Bestyrelseshonorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra kildelandet eller bopælslandet. I sådanne tilfælde kan indkomsten kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artiklen anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, medmindre der er tale om udførelse af hverv i forbindelse med erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel - private pensioner

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 18, stk. 2, 1. punkt.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 18, stk. 3.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Professorer, lærere og videnskabelige forskere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i modeloverenskomsten.

Professorregel

Vederlag til professorer, lærere og videnskabelige forskere for undervisning eller forskning ved et universitet eller anden tilsvarende institution beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- opholdet ikke overstiger 6 måneder fra datoen for personens første besøg med det formål at undervise eller forske, og
- personen var hjemmehørende i det andet land umiddelbart før besøget i opholdslandet, og
- vederlaget beskattes i det andet land, og
- personen ikke er statsborger i opholdslandet, og
- forskning udføres i offentlighedens interesse og ikke hovedsageligt til fordel for private interesser.

Professorreglen kan kun anvendes én gang pr. person. Se bemærkningerne til artikel 20 i L 114 af 12. marts 2008.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#) om professorreglen
- DBO'en artikel 20 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 21: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 22: Anden indkomst

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen finder ikke anvendelse på skatter af gevinster, som fysiske personer modtager fra spil og lotterier. Se artikel 22, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Georgien kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra a og b. Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Georgien, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Georgien. Se artikel 23, stk. 1, litra c.

Georgien giver lempelse for dansk skat efter samme principper.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Diplomater mv.

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Protokol og ændringer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen fastslår, at den tilknyttede protokol skal udgøre en integrerende del af denne aftale, og at ændringer og tilføjelser til DBO'en kan fortages i form af protokoller, der træder i kraft efter de regler, der gælder efter artikel 29.

Se også

Se også DBO'en artikel 28 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 29: Ikrafttræden

Overenskomsten trådte i kraft den 23. december 2008 og har virkning fra 1. januar 2009.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.7.3 Ghana

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Ghana - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.7.3.1](#))
- Ghana - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.7.3.2](#)).

C.F.9.2.7.3.1 Ghana - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historiskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BEK nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	20.03.2014	L 8 af 08.10.2014	Lov nr. 1471 af 19.12.2014	BEK nr. 1610 af 15.12.2015	03.12.2015	Virkning fra 01.01.2016

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Ghana har endvidere tiltrådt ændringsprotokollen til OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.7.3.2 Ghana - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: Personer omfattet af DBO'en

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af DBO'en

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Bemærk

Det er aftalt, at overenskomsten ikke finder anvendelse på selskaber og andre personer, som helt eller delvis er fritaget for skat i medfør af særlige ordninger efter lovgivningen i en af staterne.

Denne undtagelse gælder dog ikke for pensionskasser. Pensionskasser er således omfattet af overenskomsten. Se dertilhørende protokol, stk. 1 og 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, herunder ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som i overensstemmelse med international ret og ifølge dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, inden for hvilket Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og med hensyn til anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En bygningsplads, et anlægs-, monterings- eller samlearbejde eller dertil knyttet tilsynsvirksomhed udgør et fast driftssted, hvis det varer mere end 9 måneder. Se artikel 5, stk. 3.

En installation, en borerig eller et skib, der anvendes ved efterforskning af naturforekomster, udgør et fast driftssted, hvis virksomheden varer i mere end 9 måneder. Virksomhed, der udøves af et foretagende, som er forbundet med et andet foretagende, anses for udøvet af det foretagende, som det er forbundet med, hvis denne virksomhed:

- a. i det væsentligste er den samme som den, der udøves af det sidstnævnte foretagende, og
- b. er beskæftiget med det samme projekt eller den samme operation,

medmindre foretagendernes aktiviteter udøves samtidig. Foretagender anses i denne sammenhæng for at være forbundne, når de samme personer direkte eller indirekte har del i ledelsen af, kontrollen over eller kapitalen i foretagenderne. 9-måneders perioden kan dermed ikke omgås ved, at forbundne foretagender fordeler perioden mellem sig. Eksempelvis foretager det ene

foretagende efterforskning i 5 måneder, hvorefter det andet foretagende fortsætter virksomheden de følgende 5 måneder. I sådanne tilfælde lægges perioderne sammen.

Se artikel 5, stk. 4.

I artiklens stk. 5, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 6 fremgår, at hvis en uafhængig agent i en stat handler på et foretagendes vegne, og denne person i denne stat har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses dette foretagende uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2 for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stykke 5, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke.

Artiklens stk. 7 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer i princippet til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Da DBO'en med Ghana tillige indeholder en artikel 14 om frit erhverv (i modsætning til OECD's modeloverenskomst) indeholder artikel 6, stk. 4, en tilføjelse om, at stk. 1 og 3, også finder anvendelse på indkomst af fast ejendom, som anvendes i forbindelse med udøvelsen af frit erhverv.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration, uanset om omkostningerne er afholdt i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende eller er afholdt i en anden stat. Se artikel 7, stk. 3.

Den indirekte metode, hvorefter foretagendets samlede fortjeneste fordeles mellem dets forskellige afdelinger, kan anvendes i den udstrækning, at det ikke strider mod armslængdeprincippet i artikel 7, stk. 2. Det gælder, hvis det har været sædvane i en af de kontraherende stater at anvende den indirekte metode. Se artikel 7, stk. 4.

Artiklen fastslår, at der ikke kan henføres nogen fortjeneste til et fast driftssted, blot fordi det driftssted har foretaget indkøb af varer til foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Valg af opgørelsesmetode i forhold til det faste driftssted skal ske efter samme metode år for år, medmindre der er god og fyldestgørende grund til at anvende en anden metode. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Fortjeneste ved international trafik

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved drift af skibe eller fly i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1. Det gælder også fortjeneste ved deltagelse i en pool, et forretningsfællesskab eller en international driftsorganisation. Se artikel 8, stk. 5.

Hvis den virkelige ledelse for en rederivirksomhed har sit sæde på et skib, skal ledelsen anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, hvor skibet har sit hjemsted, eller, hvis der ikke er et sådant hjemsted, i den kontraherende stat, hvor rederen er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2.

Artiklen omfatter også fortjeneste ved udlejning af

- bemandede skibe og fly (time- eller voyage-charter)
- ubemandede skibe eller fly (bareboat-charter), hvis de anvendes i international trafik af lejeren, eller hvis lejeindtægten har nær tilknytning til fortjeneste ved driften af skibe og fly i international trafik.

Se artikel 8, stk. 3.

Fortjeneste fra brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere, herunder anhængere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, som anvendes til transport af varer i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 4.

Hvor foretagender fra flere lande har aftalt at drive skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik sammen i form af et forretningsfællesskab (fx SAS), skal bestemmelsen kun anvendes på den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som foretagendet ejer i dette forretningsfællesskab. Se artikel 8, stk. 6.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECDs modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af

udbytter med 5 pct. Der er ikke noget krav til, hvor længe det modtagende selskab skal have ejet kapitalandelen i det udbetalende selskab (ejertidskrav).

Hvis den retmæssige ejer er den anden kontraherende stat eller denne stats centralbank eller nogen statslig institution eller nogen anden institution (herunder en finansiel institution), som ejes eller kontrolleres af regeringen i denne anden stat, og som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 5 pct.

Hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller en anden lignende institution, der udbyder pensionsordninger efter nærmere bestemte kriterier, se artikel 10, stk. 2, litra c, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 5 pct.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte renter med højst 8 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 1 og 2. Danmark har ikke hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige personer af renter.

Renter fritages for skat i den kontraherende stat, hvorfra de hidrører, hvis modtageren af renterne er den retmæssige ejer, og hvis:

a) betaleren eller modtageren af renterne er en kontraherende stats regering, eller et dertil hørende offentligt organ, politisk underafdeling eller lokal myndighed, eller en kontraherende stats centralbank; eller

b) renterne betales i forbindelse med et lån, der er indrømmet, godkendt, garanteret eller forsikret af en kontraherende stats regering, en kontraherende stats centralbank eller ethvert organ eller foretagende (herunder en finansiel institution), der er ejet eller kontrolleret af en kontraherende stats regering; eller

c) modtageren er en pensionskasse eller en anden lignende institution, som udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig med henblik på at sikre sig pensionsydelse, når en sådan pensionskasse eller anden lignende institution er oprettet og skattemæssigt godkendt i overensstemmelse med lovgivningen i den anden kontraherende stat; eller

d) renterne betales på grundlag af en gældsforpligtelse, som er opstået i forbindelse med salg på kredit fra en person, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den førstnævnte kontraherende stat, af enhver form for varer eller udstyr, forudsat at personen, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, er den retmæssige ejer af renterne.

Se artikel 11, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties og honorarer for teknisk bistand

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Artiklen omfatter også honorarer for teknisk bistand.

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 8 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også film eller bånd beregnet på udsendelse i radio eller fjernsyn. Se artikel 12, stk. 3.

"Honorarer for teknisk bistand" omfatter betalinger af enhver art, som vederlag for enhver ydelse af tjenester af ledelsesmæssig, teknisk eller rådgivende karakter i en kontraherende stat. "Honorarer for teknisk bistand" omfatter ikke betalinger, der udgør vederlag for tilsynsvirksomhed i forbindelse med en byggeplads eller et anlægs-, samle- eller monteringsarbejde eller for tilsynsvirksomhed i forbindelse med anlæg, der er accessorisk til salg af udstyr eller dele deraf. Se artikel 12, stk. 4.

Royalties/honorarer for teknisk bistand skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties/honorarer for teknisk bistand, er hjemmehørende. Hvis royalties/honorarer for teknisk bistand betales fra et fast driftssted i et land for, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 6. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Bemærk

Danmark har ikke begrænset skattepligt på honorarer for teknisk bistand.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller fly, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som hører til driften af sådanne skibe eller fly, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Fortjeneste ved salg af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 4.

Fortjeneste, som en person, der er hjemmehørende i en af staterne, erhverver ved salg af aktier, hvis værdi for mere end 50 procents vedkommende direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom beliggende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt.

I tilfælde hvor skibs- eller luftfartsvirksomhed drives i form af et forretningsfællesskab fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 13, stk. 7.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en eller flere perioder, der tilsammen udgør eller overstiger 183 dage i enhver 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår. Se artikel 14, stk. 1, litra b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Indkomst fra arbejde i ansættelsesforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller fly, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som erhverves fra et fast driftssted beliggende i Danmark af det danske, norske og svenske luftfartskonsortium Scandinavian Airlines System (SAS) for arbejde om bord på et fly i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelses honorar
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 20 om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorar

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelserne i stykke 1 og 2 finder ikke anvendelse på indkomst, der erhverves ved virksomhed, som udøves i en af staterne af kunstnere eller sportsudøvere, hvis besøget i denne stat er helt eller delvist understøttet af offentlige midler fra den ene eller begge stater eller politiske underafdelinger eller lokale myndigheder. I disse tilfælde kan indkomsten kun beskattes i den stat, hvor kunstneren eller sportsudøveren er hjemmehørende.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 18, stk. 2, 1. pkt.

Når Danmark er kildeland:

Pensioner og andre lignende vederlag kan beskattes i Danmark, hvis

- modtageren har haft fradrag i Danmark for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i Danmark af bidrag til pensionsordningen, som er indbetalt af en arbejdsgiver. Se artikel 18, stk. 2, 2. pkt.

Pensioner anses for at stamme fra Danmark, hvis de betales af en pensionskasse eller en anden lignende institution, som udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig med henblik på at sikre sig pensionsydelse, når en sådan pensionskasse eller anden lignende institution er oprettet og skattemæssigt godkendt efter dansk lovgivning. Se artikel 18, stk. 2, sidste pkt.

Når Ghana er kildeland:

Pensioner og andre lignende vederlag for tidligere tjenesteydelser udført i Ghana, er fritaget for beskatning i Danmark, hvis denne pension eller andet lignende vederlag ville have været fritaget for beskatning i Ghana, hvis modtageren var hjemmehørende i Ghana. Se artikel 18, stk. 3.

Skattefritagelsen i Danmark sker efter exemptionmetoden. Se artikel 24, stk. 1, litra c.

Sociale ydelser

Betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Professorer og forskere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for undervisning og forskning beskattes ikke i opholdslandet i de første 12 måneder af et besøg, hvis

- formålet er at undervise eller drive forskning ved et universitet eller højere læreanstalt
- vederlaget hidrører fra kilder fra det land, hvor professoren eller forskeren umiddelbart var hjemmehørende før dette besøg
- vederlaget beskattes i dette andet land
- professoren eller forskeren ikke er statsborger i opholdslandet.

Artikel 20 finder kun anvendelse på indkomst ved forskning i offentlighedens interesse. Bestemmelsen finder ikke anvendelse på indkomst ved forskning til fordel for en bestemt person eller bestemte personer eller andre private interesser.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#). om professorreglen
- DBO'en artikel 20 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 21: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20 om studerende.

Artikel 22: Andre indkomster

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 23: Forskelligt

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten. Se DBO'en artikel 23 om indholdet af bestemmelsen.

Artiklen handler om subsidiær beskatningsret.

Hvis indkomst eller kapitalgevinster er fritaget for skat i det ene land efter en bestemmelse i DBO'en, og en person efter gældende lovgivning i det andet land er skattepligtig dér af nævnte indkomst eller kapitalgevinster for så vidt angår beløb, som er hjemtaget eller modtaget i det andet land, og ikke for så vidt angår det fulde beløb, skal den lempelse, som indrømmes efter denne overenskomst i det førstnævnte land, kun gælde for den del af indkomsten eller kapitalgevinsterne, som beskattes i det andet land. Se artikel 23, stk. 1.

Bestemmelserne i stykke 1 i denne artikel finder dog ikke anvendelse på indkomst og kapitalgevinster, der erhverves af regeringen i en kontraherende stat eller en dertil hørende politisk underafdeling eller en lokal myndighed heraf, eller af en institution under en kontraherende stat, eller af en kontraherende stats centralbank. Se artikel 23, stk. 2.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Ghana kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 1, litra a og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Ghana eller er fritaget for skat i Danmark, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Se artikel 24, stk. 1, litra c. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Ghana.

Ghana giver almindelige creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 2, litra a.

Ghana giver derudover creditlempelse for den danske selskabsskat, der er betalt af den indkomst, der ligger til grund for udlodning af udbytte fra et dansk selskab til et ghanesisk selskab, som ejer mindst 10 pct. af det danske (datter)selskab. Se artikel 24, stk. 2, litra b.

Modregning efter stk. 2, litra a og b, kan dog ikke overstige den andel af ghanesisk skat, som sådanne indkomster udgør af den samlede indkomst, som beskattes i Ghana.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomsts artikel 26. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Bistand ved inddrivelse af skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomsts artikel 27. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 29: Diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 3. december 2015 og har virkning fra 1. januar 2016.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en kan ikke opsiges i de første 5 år efter den er trådt i kraft.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.7.4 Gibraltar

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)
- Bistandskonvention.

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk- ninger
TIEA	02.09.2009	-	-	BKI nr. 8 af 15.01.2010	13.02.2010	Virkning 01.01.2011 Straffesager 13.02.2010

Gibraltar er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Bemærk

Se også

Se også www.gibraltar.gov.gi om Gibraltars skattemyndighed.

C.F.9.2.7.5 Grenada

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk- ninger
TIEA	19.05.2010	-	-	BKI nr. 6 af 26.01.2012	14.02.2012	Virkning 01.01.2013 Straffesager 14.02.2012

Grenada har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2018. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.7.6 Grækenland

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Grækenland - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.7.6.1](#))
- Grækenland - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.7.6.2](#)).

C.F.9.2.7.6.1 Grækenland - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemær- k-ninger
DBO	18.05.1989	-	-	BKI nr. 41 af 30.04.1992	18.01.1992	Virkning 01.01.1993
Protokol	18.05.1989	-	-	BKI nr. 41 af 30.04.1992	18.01.1992	Virkning 01.01.1993
Aftale Skibs- og luftfart	04.03.1961	-	-	BKI nr. 46 af 04.05.1965	14.04.1965	Virkning 01.01.1961

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Grækenland har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.minfin.gr om Grækenlands skattemyndighed.

C.F.9.2.7.6.2 Grækenland - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Grækenlands indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Grækenland har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2022.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2022.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Grækenlands indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Grækenlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.
- [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og i overensstemmelse med international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve sine suverænitetsrettigheder med hensyn til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. "International trafik" betyder enhver transport med et skib eller luftfartøj, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke definition af "statsborger" og "erhvervsvirksomhed".

Artikel 3 i DBO'en indeholder heller ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bygnings-, anlægs eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted efter 9 måneder. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 4, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 5, i DBO'en fremgår, at et foretagende i tilfælde, hvor en afhængig agent handler på foretagendets vegne i en stat og i denne stat har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i artikel 5, stk. 4, i DBO'en og som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udnyttelse af naturforekomster anses for fast driftssted eller fast sted, hvis virksomheden overstiger 30 dage inden for en 12 måneders periode. Hvis virksomhed af væsentlig samme art udøves af indbyrdes forbundne foretagender, ses perioden for foretagenderne under ét. Se artikel 5, stk. 8 og 9, i DBO'en.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 45.6 vedrørende Grækenlands fortolkning af kommentarens pkt. 42.1 - 42.10.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Fortjeneste der henføres til det faste driftssted, skal ske efter samme metode år for år, medmindre der er gode og fyldestgørende grunde til en anden fremgangsmetode. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibsfart og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor skibet er registreret eller forsynet med papirer. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Medmindre andet følger af artikel 8, stk. 1, i DBO'en så kan fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik kun beskattes i den kontraherende stat, hvor selskabet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste ved luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 8 i DBO'en omfatter også indtægt ved udleje af skibe på full- eller bareboat-basis (med eller uden besætning) eller luftfartøjer, hvis lejeren anvender dem i international trafik, eller såfremt sådan lejeindtægt er af lejlighedsvis karakter i forhold til anden fortjeneste ved drift af skibe eller fly i international trafik. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 6, i DBO'en.

Betalinger fra leasing af containere betragtes som betaling fra leasing af industrielt udstyr omfattet af artikel 12, stk. 3, i DBO'en. Indkomsten er dog omfattet af artikel 8, i DBO'en hvis leasingen er af supplerende eller lejlighedsvis karakter i forhold til udlejerens internationale skibs- eller luftfartsvirksomhed. Se protokollen til DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Grækenland kan beskatte bruttobeløbet af udbytte med 38 pct., hvis det udloddende selskab er hjemmehørende i Grækenland, og den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i Danmark.

Danmark kan beskatte bruttobeløbet af udbytte med 18 pct., hvis det udloddende selskab er hjemmehørende i Danmark, og den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i Grækenland.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligtig - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 8 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2 i DBO'en. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr og betaling for teknisk bistand i forbindelse med anvendelsen af eller retten til at anvende ophavsret eller udstyr mv. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Bemærk

Betalinger fra leasing af containere betragtes som betaling fra leasing af industrielt udstyr. Se protokollen til DBO'en.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Beskatningsretten til fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, følger beskatningsretten til fortjenesten efter artikel 8 i DBO'en. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste ved salg af skibe i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor skibsfartsvirksomheden er hjemmehørende, med mindre skibet er registreret eller forsynet med papirer i den anden kontraherende stat. Se artikel 8, stk. 1 og stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste ved salg af luftfartøjer i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor luftfartsvirksomhedens virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 13 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, i DBO'en om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4, i DBO'en (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14, i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv i modeloverenskomsten udgik i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis indkomsten erhverves i en periode eller perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i to kalenderår, der følger hinanden. Se artikel 14, stk. 1 b), i DBO'en.

Kildelandet har subsidiær beskatningsret til indkomst ved frit erhverv. Se artikel 14, stk. 1, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til kalenderåret.

Vederlag optjent ved international skibs- eller luftfart kan beskattes i det land, hvor foretagendet efter artikel 8 beskattes.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelsesshonorarer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesshonorarer

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en om vederlag for offentligt hverv eller artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 18: Pensioner, sociale sikringsydelser, livrenter og underholdsbidrag

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Alle pensioner og livrenter, både offentlige og private, og uanset om de har forbindelse med et tidligere ansættelsesforhold kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, litra a, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Hvis modtageren er statsborger i det land, som udbetalingerne stammer fra, kan pensioner, der er omfattet af artikel 18, stk. 1, litra a, i DBO'en kun beskattes i dette land (kildelandet). Se artikel 18, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Sociale ydelser

Sociale ydelser kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Underholdsbidrag

Underholdsbidrag og lignende, der er skattepligtige i bopælslandet, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 19 i DBO'en omfatter kun løn for varetagelse af offentlige hverv. Pension for varetagelse af offentlige hverv er omfattet af artikel 18 i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, og rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe og luftfartøjer, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori fortjenesten ved driften af sådanne skibe eller luftfartøjer kan beskattes i henhold til bestemmelserne i denne overenskomsts artikel 8.

Bemærk

Artikel 22 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Grækenland kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Grækenland, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Grækenland.

Grækenland giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter overenskomsten.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Grækenlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 25, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Grækenlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og Grækenlands lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Grækenland.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16
- [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 29: Ikrafttræden

Overenskomsten trådte i kraft den 18. januar 1992 og har virkning fra 1. januar 1993.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artikel 30 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

C.F.9.2.7.7 Grønland

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Grønland - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.7.7.1](#))
- Grønland - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.7.7.2](#)).

C.F.9.2.7.7.1 Grønland - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	
DBO	18.10.1979	-	-	2
Tillægsaftale vedr. artikel 13, 18, 21, 25 og bistandsaftale	15.06.1983	-	-	0
Aftale om bistand i skattesager	28.06.1985	-	-	2
Tillægsaftale vedr. artikel 2 og 5 samt ny artikel 21 A om kulbrinte-aktiviteter	26.11.1986	-	-	2
Tillægsaftale vedr. ny artikel 24 B om statsejede A/S og ApS	21.08.1990	-	-	2
Aftale i.h.t. artikel 24 vedr.	21.08.1990	-	-	2
Pension og dagpenge og rejsegodtgørelse til offentlige ansatte				
Aftale om beskatning af Royal Greenlands aktiviteter i Danmark	19.12.1990	-	-	1

Aftale om beskatning af Kalaallit Niuersarfik's aktiviteter i Danmark	04.12.1992	-	-	0
Aftale om beskatning af TELE Attaveqaatit's aktiviteter i Danmark	06.12.1993	-	-	0
Aftale vedr. artikel 15	18.08.1995	-	-	1
Tillægsaftale vedr. artikel 15	17.11.1995	L 134 af 13.12.1995	Lov nr. 227 af 27.03.1996	2
To tillægsaftaler vedr. 1) artikel 10 (udbytte) og artikel 16 (bestyrelses honorar) og 2) dagpenge og rejsegodtgørelse til offentligt ansatte	31.08.1997	L 96 af 20.11.1997	Lov nr. 1103 af 29.12.1997	2
Tillægsaftale vedr. artikel 15 Arbejde om bord på fly i international trafik samt på danske og grønlandske skibe	05.11.1998	L 148 af 17.12.1998	Lov nr. 144 af 17.03.1999	0
Tillægsaftale vedr. pensionsordninger	28.09.2000	L 70 af 01.11.2000	Lov nr. 1293 af 20.12.2000	1
To tillægsaftaler vedr. 1) artikel 10 (udbytte) og 2) pensionsordninger 3) Ændring af aftale af 19.12.1990 om beskatning af Royal Greenlands aktiviteter i Danmark	12.06.2002 14.06.2001	L 15 af 02.10.2002	Lov nr. 970 af 04.12.2002	0
Tillægsaftale vedr. pensionsordninger	17.06.2004	L 30 af 07.10.2004	Lov nr. 1377 af 20.12.2004	0
Tillægsaftale vedr. skibsbesætninger	19.06.2006	L 31 af 04.10.2006	Lov nr. 1575 af 20.12.2006	

Tillægsaftale vedr. Artikel 2, 5, 10, 15, 21 a, 22 og pensionsordninger	19.08.2008	L 19 af 08.10.2008	Lov nr. 1332 af 19.12.2008
Fire tillægsaftaler vedr. ny artikel 17 a (Pension), artikel 25, beskatning og overførsel af pensionsordninger samt dagpenge og rejsegodtgørelse til offentligt ansatte	20.02.2012	L 64 af 14.11.2012	Lov nr. 1227 af 18.12.2012
Bekendtgørelse om administrativ aftale mellem Danmark, Færøerne og Grønland om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i henhold til artikel 20 i overenskomst af 07.12.1989 mellem de nordiske land om bistand i skattesager	29.11.2016		
Bekendtgørelse af administrativ aftale af 28. februar 2019 mellem Danmark og Grønland om automatisk udveksling af oplysninger	28.02.2019		
Ændring af administrativ aftale af 28. februar 2019 mellem Danmark og Grønland om automatisk udveksling af oplysninger	10.12.2020		
Ændring af administrativ aftale af 28. februar 2019 mellem Danmark og Grønland om automatisk udveksling af oplysninger, som ændret ved aftale af 10. december 2020	14.12.2021		
► To tillægsaftaler vedrørende ændringer af artikel 3, artikel 10 og artikel 24. Ny artikel 21 B om Begrænsning af fordele. Endvidere ændres kompensationsaftalen om dagpenge og rejsegodtgørelse i forbindelse med udførelsen af offentlige hverv, omfattet af ligningslovens § 9 A ◀.	► 19.08.2024 ◀	► L 81 af 06.11.2024 ◀	► Lov nr. 1649 af 30.12.2024 ◀

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Ikke indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Grønland er omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1 april 1995 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. juni 2011. Konventionen og ændringsprotokollen gælder dog ikke mellem Grønland, Danmark og Færøerne indbyrdes. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Medmindre andet er nævnt under omtalen af de enkelte DBO'er, omfatter udtrykket Danmark ikke Grønland.

Spørgsmål om grønlandsk beskatning kan rettes til:

Grønlands Repræsentation www.ghs.dk Strandgade 91, 1016 København K, telefon 3283 3800, Skattestyrelsen.

På Grønlands skattestyrelses hjemmeside www.aka.gl findes skattelovgivningen og forskellige vejledninger vedr. skat, indførselsafgifter m.v.

Se også

- Skat Udland 1998, 75 om skattesystemet i Grønland
- Skat Udland 1999, 259 om den dansk-grønlandske DBO
- Skd. cirkulære [nr. 40 af 23. januar 1980](#) (vejledning)
- www.nanoq.gl om Grønlands selvstyre.
- [Kildeskattebekendtgørelsen](#) kapitel 11 om kildeskat til Grønland

C.F.9.2.7.7.2 Grønland - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 28.

Afsnittet indeholder:

- Artikel 1 - 28
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1 - 28

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen er ændret ved tillægsaftale af 26. november 1986, artikel 1, og tillægsaftale af 19. august 2008, artikel 1.

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

► Artiklen er ændret ved [tillægsaftale af 19. august 2024](#). ◀

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" forstås som Kongeriget Danmark, herunder territorialfarvand og kontinentalsokkel, undtagen Grønland og Færøerne.

"Grønland" forstås som det grønlandske territorium, herunder territorialfarvand og kontinentalsokkel.

"En del af riget" og "den anden del af riget" forstås som Danmark eller Grønland, alt efter hvad sammenhængen kræver.

"Bosat" betyder det samme som "hjemmehørende" i OECD's modeloverenskomst.

"Foretagende i henholdsvis Grønland eller Danmark" betyder et foretagende, der drives af en person, som er bosat i Grønland eller i Danmark.

Definitionen af "International trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der drives af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en del af riget, bortset fra rejser, der foretages udelukkende mellem pladser i den anden del af riget.

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis en fysisk person ud fra kriterierne bopæl, ophold eller lignende anses for bosat i begge dele af riget, skal han anses for at være bosat i den del af riget, hvor han opholder sig mindst 6 måneder uden anden afbrydelse end kortvarigt ophold pga. ferie eller lignende uden for den omhandlede del af riget. Efter 6 måneders ophold i Grønland vil Grønland efter DBO'en blive betragtet som bopælsland (fra opholdets begyndelse). Se artikel 4, stk. 2.

Ophold

Ved udmåling af opholdsperioden regnes i måneder, og både til- og fraflytningsdagen medregnes. Herefter er det faktiske antal dage i en måned uden betydning. Et ophold i Grønland med ankomst 5. januar og udrejse 4. juli samme år anses for et ophold på 6 måneder, og 6-måneders betingelsen i artikel 4, stk. 2, er dermed opfyldt.

Det må i det enkelte tilfælde afgøres konkret, om der både med hensyn til varigheden og arten af opholdet reelt er tale om kortvarige ophold uden for den omhandlede del af riget på grund af ferie eller lignende.

Ferie eller lignende

Det gælder normalt, at ferien skal være aftalt som led i arbejdsforholdet, eller at ferien skal stå i et rimeligt forhold til den forudgående arbejdsperiode og arbejdets omfang i denne periode. Opsparede feriedage eller afspadsering af overarbejde er ferie i denne sammenhæng.

Afgrænsningen af varigheden af ferie eller lignende, foretages ikke efter et generelt fastsat antal dage.

Eksempel

Følgende ophold er anset for kortvarige ophold pga. ferie eller lignende:

- Offentlig ansat, som afvikler almindelig opspareret ferie, 6 uger, tillige med afspadsering af overarbejde og mistede fridage, 11 uger, i alt 17 uger
- Pilot i turnusordning, 1 måneds tjeneste - 1 måneds ferie etc.
- Fisker på en rejetrawler med ca. 3 måneders tjeneste - 3 måneders ferie etc.
- Kortvarige kursusophold, barselsorlov, hospitalsophold og lignende.

Følgende ophold er **ikke** anset for kortvarige ophold pga. ferie eller lignende:

- En arbejdsperiode i Danmark eller en periode, hvor der modtages arbejdsløshedsdagpenge i Danmark
- Ferie afholdt i Danmark som afslutning på et ophold i Grønland.

Ophold i Grønland mindst 6 måneder

Varer opholdet i Grønland 6 måneder eller mere, medfører dette, at Grønland kan beskatte den pågældendes samlede indkomst (globalindkomst) og skal indrømme nedslag i skatten (credit) for sådanne indtægter, som Danmark efter DBO'en har beskatningsretten til som kildeland. Danmark kan kun beskatte disse sidstnævnte indtægter, der stort set er de samme som de indtægter, der er nævnt i KSL § 2.

Ophold i Grønland under 6 måneder

Varer opholdet i Grønland mindre end 6 måneder, kan Danmark beskatte den pågældendes samlede indkomst (globalindkomst) og skal indrømme credit ved skatteberegningen for den grønlandske skat af indtægter, som Grønland efter DBO'en kan beskatte som kildeland.

Bemærk

Løn for personligt arbejde, som udføres om bord på et dansk eller grønlandsk skib, kan beskattes i den del af riget, hvor foretagendet, der driver skibet, har sin virkelige ledelse, medmindre skibet er fast stationeret med tjeneste hele året i den anden del af riget. I sådanne tilfælde kan lønnen kun beskattes i den anden del af riget. Se artikel 15, stk. 3 og artikel 22, stk. 3 (exemptionslempelse).

Søfolk

Danske søfolks ophold om bord på skibe, der er registreret med hjemsted i Grønland, sidestilles med ophold i Grønland. Det betyder ved 6 måneders tjeneste, at Grønland i DBO'ens forstand skal anses som bopælsland. Dette gælder også, når danske søfolk opretholder deres bopæl i Danmark under deres ophold på det grønlandsk registrerede skib. Se SKMD 1980, 64.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen er ændret ved tillægsaftale af 26. november 1986, artikel 3, og tillægsaftale af 19. august 2008, artikel 2.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejder får fast driftssted efter 6 måneder i sammenhæng. Se artikel 5, stk. 2, litra g.

Udøvelse af tilsynsvirksomhed i mere end 6 måneder i sammenhæng ved et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde medfører, at der statueres fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra h.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 4, fremgår, at hvis en uafhængig agent udfører virksomhed i den ene del af riget for et foretagende i den anden del af riget, skal dette anses for et fast driftssted for foretagendet i den førstnævnte del af riget, såfremt:

- a) han i denne del af riget har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet; eller
- b) han ikke har nogen sådan fuldmagt, men i denne førstnævnte del af riget har et varelager, som tilhører foretagendet, af hvilket han regelmæssigt effektuerer bestillinger på foretagendets vegne

Et forsikringsforetagende i den ene del af riget skal anses for at have et fast driftssted i den anden del af riget, hvis det opkræver præmier i denne anden del af riget eller forsikrer risici i denne gennem en medarbejder eller repræsentant, som ikke er en uafhængig repræsentant. Se stk. 5 og stk. 6.

Et kreditforeningsforetagende i den ene del af riget, skal anses for at have fast driftssted i den anden del af riget, hvis det foretager udlån i denne anden del af riget gennem en der bosat medarbejder eller repræsentant. Se artikel 5, stk. 8.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, artikel 5, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Indkomst af erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger til OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste, der henføres til det faste driftssted, skal ske efter samme metode år for år, medmindre der er gode og fyldestgørende grunde til en anden fremgangsmetode. Se artikel 7, stk. 2 og 3.

Indkomst i et fast driftssted anses også for at omfatte andel i omsætning og overskud, indkomst ved udleje, bortforpagtning eller lignende. Se artikel 7, stk. 4.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 5.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 6.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 7.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Indkomst ved skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den del af riget, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Artikel 9: Associerede foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytter

Artiklen er ændret ved [tillægsaftale af 12. juni 2002](#), artikel 1, [tillægsaftale af 19. august 2008](#), Bilag 1, artikel 3 ► samt [tillægsaftale af 19. august 2024](#). ◀

Artiklen afviger fra OECDs modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Udbytte, som betales af et selskab, som er bosat i den ene del af riget, til en retmæssig ejer, som er bosat i den anden del af riget, kan beskattes i begge dele af riget.

► Danmarks muligheder for at beskatte udbyttebetalinger fra danske selskaber begrænses, hvis udbyttets retmæssige ejer er et selskab, der direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen af det selskab, som udbetaler udbyttet (datterselskabet) og har ejet denne del af kapitalen i en uafbrudt periode på mindst 1 år, inden for hvilket udbyttet er udloddet, jf. artikel 10, stk. 3, litra a. Beskatningen må således ikke overstige 0 pct.

Endvidere begrænses Danmarks muligheder for at beskatte udbyttebetalinger fra danske selskaber, hvis den retmæssige ejer er et anerkendt pensionsinstitut, når et sådant pensionsinstitut har en bred kreds af begunstigede, har en blandet portefølje af værdipapirer og er undergivet regler for beskyttelse af investorer, jf. artikel 10, stk. 3, litra b. Beskatningen må således ikke overstige 0 pct.

Endelig begrænses muligheden, hvis den retmæssige ejer er et pengeinstitut, og den aktiebesiddelse m.v., fra hvilket udbyttet hidrører, ligger til grund for puljeindlån, som ejes af pensionsopsparende, der beskattes efter pensionsbeskatningsloven eller Inatsisartutlov om beskatning af afkast af visse pensionsaftaler, jf. artikel 10, stk. 3, litra c. Beskatningen må således ikke overstige 0 pct.

I alle andre tilfælde må udbyttebeskatningen ikke overstige 15 pct., jf. artikel 10, stk. 3, litra d. ◀

Så længe det efter grønlandsk lovgivning er muligt for selskaber fuldt ud at fradrage udbetalt udbytte i den skattepligtige indkomst, kan Grønland beskatte udbytte, som udbetales fra selskaber, der er bosat eller registreret i Grønland. Men hvis den retmæssige ejer af udbyttet er bosat i Danmark, må den skat, der pålægges, ikke overstige 35 pct. af bruttobeløbet af udbyttet. Se artikel 10, stk. 5.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor udbyttets retmæssige ejer, som er bosat i den ene del af riget, driver erhvervsvirksomhed i den anden del af riget, hvor det udbetalende selskab er bosat, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 8.

► Danmark har ret til genforhandlinger af dobbeltbeskatningsaftalens artikel 10, stk. 5, hvis Grønland foretager væsentlige ændringer af sin selskabsskattelovgivning, der øger asymmetrien. Se artikel 10, stk. 10. ◀

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 11, stk. 3.

Eksempel

I en afgørelse har Told- og Skattestyrelsen taget stilling til et spørgsmål om periodisering af renter for en person, som var hjemmehørende i Danmark, der i perioden 1. januar - 22. september 1993 havde sit skattemæssige hjemsted i Grønland. Told- og Skattestyrelsen fandt, under hensyn til, at Grønland for den nævnte periode havde haft beskatningsretten til renter, at den del af de pr. 31. december 1993 tilskrevne renteindtægter, der forholdsmæssigt vedrørte perioden 1. januar - 22. september 1993, måtte holdes uden for indkomstopgørelsen. Se TfS 1994, 656.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 2.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller af landsstyret, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af formuegenstande

Artiklen er ændret ved tillægsaftale af 15. juni 1983, artikel 1, 2 og 3.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, som anvendes i international trafik, samt af løsøre, som kan henføres til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den del af riget, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk.3, jf. artikel 8, stk. 1.

Artiklen indeholder ikke en bestemmelse svarende til OECD-modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 5 (opsamlingsbestemmelse).

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted,, hvis personen opholder sig i landet i 90 dage i sammenhæng for at drive frit erhverv.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personlige tjenesteydelser

Artiklen er ændret ved tillægsaftale af 17. november 1995 og tillægsaftale af 5. november 1998, tillægsaftale af 19. august 2008 ► samt tillægsaftale af 19. august 2024 ◄.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Arbejdsudleje

Det fremgår specifikt, at bopælslandets beskatningsret ikke gælder arbejdsudleje. Se artikel 15, stk. 2, litra d.

Offentligt ansatte

For offentligt ansatte gælder, at bopælslandets beskatningsret kun opretholdes, hvis opholdet i den del af riget, hvor arbejdet udføres, ikke overstiger 60 dage i sammenhæng, og den pågældende fortsat er beskæftiget hos og aflønnet af den sædvanlige arbejdsgiver. Se artikel 15, stk. 2.

Dagpenge og rejsegodtgørelse, der udbetales efter [LL § 9 A](#) af staten, ► danske regioner ◄ og kommuner i forbindelse med udførelsen af offentlige hverv, kan kun beskattes i Danmark. Se tillægsaftale af [19. august 2024](#), bilag 2 ◄.

Om bord på skib

Løn for personligt arbejde, som udføres om bord på et dansk eller grønlandsk skib, kan beskattes i den del af riget, hvor foretagendet, der driver skibet, har sin virkelige ledelse, medmindre skibet er fast stationeret med tjeneste hele året i den anden del af riget. I sådanne tilfælde kan lønnen kun beskattes i den anden del af riget.

Udenlandske skibe, som befragtes af et foretagende på såkaldt bareboat-basis (uden besætning), anses som dansk, eller grønlandsk skib. Se artikel 15, stk. 3.

International flytrafik

Løn for personligt arbejde, der udføres om bord på et luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den del af riget, hvor foretagendet der driver luftfartøjet, har sin virkelige ledelse. Se artikel 15, stk. 3.

DIS mv.

Vederlag for arbejde, som udføres om bord på et skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister (DIS), eller i grønlandsk nettolønsregister, kan kun beskattes i den del af riget, hvis nationalitet skibet har.

Dette gælder kun, hvis arbejdet udføres om bord på et skib, der anvendes til formål, som opfylder betingelserne for skattenedsættelse efter både de danske regler for arbejde om bord på skibe i Dansk Internationalt Skibsregister og de grønlandske regler for arbejde om bord på skibe i grønlandsk nettolønsregister. Bestemmelsen finder også anvendelse på udenlandsk skib som befragtes på såkaldt bareboat-basis (uden besætning) af et dansk eller grønlandsk foretagende. Se artikel 15, stk. 4.

Særlige forhold omkring flytning

Der kan være tilfælde, hvor tilflytning kortvarigt forsinkes på grund af bohaveflytning, trafikforhold eller lignende, så arbejdet derfor ikke bliver udført i den del af riget, hvor tjenesteforholdet består. Når tilflytning forsinkes på grund af kortvarig kursusdeltagelse, kan beskatning i denne del af riget finde sted, hvis vederlaget betales til offentligt ansatte eller til ansatte i selskaber helt eller delvist under Grønlands Hjemmestyre. Kan denne del af riget på grund af sin lovgivning ikke gennemføre beskatningen, kan den anden del af riget beskatte vederlaget. Se artikel 15, stk. 5.

Bonus, løn under ferie mv.

Ydelser i form af bonus, løn under ferie, ventepenge/rådighedsløn, gratiale, engangsvederlag, erstatning for uberettiget afskedigelse og lignende er omfattet af den dansk-grønlandske dobbeltbeskatningsaftales artikel 15. Se BEK nr. 816 af 17. oktober 1995 om tillægsaftale i henhold til artikel 24 i den dansk-grønlandske DBO.

Med de undtagelser, som fremgår af artikel 15, kan sådanne ydelser, uanset udbetalingstidspunkt eller retserhvervelsestidspunkt, beskattes i den del af riget, hvor arbejdet er udført. Kan denne del af riget på grund af sin lovgivning ikke gennemføre beskatningen, kan den anden del af riget beskatte ydelsen. Dette indebærer, at gage, løn og andet lignende vederlag, som kommer til udbetaling efter fraflytning fra den del af riget, hvor arbejdet er udført, kan beskattes i denne del af riget. Det er uden betydning, om arbejdstageren har været fuldt eller begrænset skattepligtig i den del af riget, hvor arbejdet er udført.

Aftalen omfatter ikke sygedagpenge, kursusgodtgørelse, arbejdsløshedsunderstøttelse, tabt arbejdsfortjeneste, orlovsydelser til uddannelse, sabbat eller børnepasning, pensioner m.m.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelses honorar
- Artikel 17 om kunstnere og sportsfolk
- Artikel 21A, stk. 5 om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorar

Artiklen er ændret ved tillægsaftale af 31. august 1997.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestyrelses honorar kan beskattes i den del af riget, hvor det udbetalende selskab er registreret.

Hvis modtageren er bosat i den samme del af riget som det udbetalende selskab er registreret i kan honoraret kun beskattes i denne del af riget.

Selskabet er desuden kun indeholdelsespligtigt til den del af riget, hvor det er registreret.

Se artikel 16, 2. og 3. pkt.

Bemærk

I den grønlandske DBO anvendes udtrykket bosat i stedet for hjemmehørende. Se artikel 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, når besøget i den ene del af riget helt eller i alt væsentligt er støttet af offentlige midler. Se artikel 17, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17 a: Pension

Artiklen er indsat ved tillægsaftale af 20. februar 2012.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag, der udbetales fra den ene del af riget (kildelandet) til en person, der er bosat i den anden del af riget (bopælslandet), kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 17 a, stk. 1.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Pensioner er omfattet af artikel 17 a, hvis de udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelse. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter kildelandets lovgivning. Se artikel 17 a, stk. 2.

Undtagelse - fritagelse for dansk skat

Udbetalinger fra pensionsordninger til personer, der er bosat i Danmark og som har foretaget indbetalinger til ordningen, mens de tidligere var bosat i Grønland, er fritaget for dansk beskatning i det omfang, der ikke er givet skattefradrag for indbetalinger til ordningen. Se artikel 17 a, stk. 3.

Sociale ydelser

Sociale ydelser, fx folkepension, er omfattet af artikel 20 og kan kun beskattes i bopælslandet.

Pension for udøvelse af offentligt hverv

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 20 og kan kun beskattes i bopælslandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Studerende

Artiklen er ændret ved tillægsaftale af 15. juni 1983, artikel 4.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 1 følger, at *"Denne aftale skal finde anvendelse på personer, som er bosat i Danmark eller Grønland eller i begge dele af riget"*.

Af artikel 18 fremgår, at beløb, som en studerende eller lærling modtager til underhold, studium eller uddannelse, mens denne i studie- eller uddannelsesøjemed opholder sig i den ene del af riget, ikke beskattes i denne del af riget, for så vidt sådanne beløb tilflyder ham fra kilder uden for denne.

Ved udtrykket *studerende* i artikel 18 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Grønland, forstås en person, der er studieaktiv i Danmark.

For at kunne benytte artikel 18 om studerende skal der således være tale om en person, som på et tidspunkt har haft skattemæssigt hjemsted i Grønland, jf. artikel 4 om skattemæssigt hjemsted.

Der stilles ikke egentlige kvalitative eller kvantitative krav til studiet/uddannelsen/kurset eller lignende. Både grunduddannelse, efterfølgende uddannelse og videreuddannelse samt en evt. senere anden uddannelse er omfattet af artiklens regler. Det samme gælder kursusdeltagelse, herunder også faglige kurser, eksempelvis i egenskab af tillidsrepræsentanter.

Det er således ikke et krav, at

- den studerende er eller var bosat i Grønland, umiddelbart før han/hun kom til Danmark
- opholdet udelukkende skal være i studie- eller uddannelsesøjemed.

De særlige regler om studerende gælder dog kun under selve studiet/uddannelsen/kurset, herunder almindelig ferie. I en periode under studiet eller lignende, eksempelvis med almindeligt erhvervsarbejde eller arbejdsløshed i en periode før, under eller efter studiet, finder reglerne derfor ikke anvendelse.

Hvis betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, gælder fritagelsen for

- alle beløb, som en studerende eller praktikant modtager fra udlandet til sit underhold eller oplæring
- øvrige indtægter, der er nødvendige for den studerendes underhold. Fritagelsen gælder ikke kun for lønindkomst, men også for fx SU.

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt.

Det følger af artikel 18, at når betingelserne om at være en grønlandsk studerende i Danmark er opfyldt, har de ret til gæstestuderendefradrag, så længe de er under uddannelse her i landet. Der er

ikke krav om, at uddannelsen skal være påbegyndt indenfor en vis tidsfrist fra flytningen til Danmark.

Eksempel

Der kan gives gæstestuderendefradrag under uddannelsen, hvis der går fx 10 år fra den pågældende ankommer til Danmark fra Grønland, til vedkommende påbegynder en uddannelse i denne del af riget.

Det gælder også, hvis en person, der har været hjemmehørende i Grønland, kommer til Danmark og umiddelbart herefter begynder at studere her i landet, men stopper uddannelsen pga. sygdom. Efter mange år udenfor uddannelsessystemet påbegynder den pågældende en ny uddannelse. I dette eksempel vil personen ikke være afskåret fra at få gæstestuderendefradrag under det nye uddannelsesforløb.

Der gælder ikke nogen 6-måneders regel i artikel 18, i modsætning til reglerne for færøske studerende.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende.

Rigsfællesskabsfradrag efter [LL § 8 U](#)

Studerende fra Grønland, som fra og med indkomståret 2011 bliver berettiget til gæstestuderendefradrag efter artikel 18, kan fratrække et rigsfællesskabsfradrag på 36.000 kr. ved indkomstopgørelsen som et tillæg til gæstestuderendefradraget. Se lov nr. 554 af 01/06/2011.

Fradraget er et ligningsmæssigt fradrag og gives i den periode, hvor betingelserne for fradrag som studerende efter DBO'en er opfyldt, og med de begrænsninger, som følger af denne. Fradraget gives derfor kun i indtægter, der er nødvendige for den studerendes ophold.

Som noget særligt er artikel 18 i DBO'en med Grønland formuleret på en måde, der gør, at det ikke kun er lønindkomst, men al form for indkomst, der kan reduceres med gæstestuderendefradrag og dermed også med rigsfællesskabsfradraget. Det betyder, at fx dansk SU kan skattefritages på samme måde som lønindkomst.

Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold og uddannelse samt med beløb, der er skattefri her i landet, i det omfang sådanne beløb overstiger satsen for gæstestuderendefradraget.

Rigsfællesskabsfradraget gives først efter udnyttelse af gæstestuderendefradraget. Er betingelserne kun opfyldt i en del af et indkomstår, gives fradraget forholdsmæssigt.

Tilskud til afvikling af statsgaranterede studielån efter LBK nr. 1063 af 25/10/2006 beskattes i den del af riget, hvor modtageren på udbetalingstidspunktet er bosiddende.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 19: Dødsbo

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Indtægter fra et dødsbo kan kun beskattes, der hvor dødsboet er hjemmehørende.

DBSL § 1, stk. 2, finder ikke anvendelse på dødsboer, hvor afdøde umiddelbart før dødstidspunktet var bosat i Grønland.

Se også

Se også DBO'en artikel 19 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 20: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Bemærk

Pension for udøvelse af offentligt hverv og sociale ydelser beskattes efter artikel 20.

Løbende afkast af pensionsordninger

Løbende afkast af en skattebegünstiget pensionsordning i et pensionsinstitut skal beskattes i den del af riget, hvor pensionsinstituttet er hjemmehørende. Hvis ejeren af pensionsordningen er bosat i den anden del af riget, skal provenuet af skatten overføres til denne del af riget. Se tillægsaftale af 20. februar 2012, bilag 2.

Kursusgodtgørelse fra danske fagforeninger

Kursusgodtgørelse, der af danske fagforeninger udbetales i forbindelse med kurser her i landet, til medlemmer, der er hjemmehørende Grønland, er omfattet af artikel 20 om anden indkomst. Se TfS 1994, 313 Skatteministeriet.

Erstatning

En skatteyder, der havde bopæl her i landet og siden december 1988 havde arbejdet på Thule Air Base i Grønland, rejste 8/2 1990 til Danmark på planlagt ferie. Kort før hjemrejsen havde han pådraget sig en skade, og da skaden viste sig alvorligere end først antaget, blev han efter aftale med arbejdsgiveren sygemeldt fra 8/2 1990. Under hensyn til sygdommens varighed blev han afskediget den 1/5 1990. I perioden 8/2-30/4 1990 fik han af et forsikringsselskab udbetalt en erstatning, og beskatningsretten til forsikringssummen tilkom Danmark i medfør af DBO'en mellem Danmark og Grønland artikel 20, stk. 1.

Rentetilskud

En skatteyder havde under ophold i Grønland fået udbetalt rentetilskud i forbindelse med et statsgaranteret studielån. Renteudgifterne på studielånet kunne fratrækkes i den danske indkomst, men selv om rentetilskuddet var indbetalt direkte på studielånskontoen, kunne den ikke betragtes som en reduktion af renteudgifterne, men måtte anses for en indkomst, der kunne beskattes i Grønland efter artikel 20.

Artikel 21: Beskatning af formue

Artiklen er ændret ved tillægsaftale af 15. juni 1983, artikel 5, og tillægsaftale af 19. august 2008, artikel 5.

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Artikel 21A: Off-shore virksomhed

Der er indsat ny artikel ved tillægsaftale af 26. november 1986, artikel 2, og ved tillægsaftale af 19. august 2008, artikel 5.

Artiklen afviger fra modeloverenskomsten. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen omfatter virksomhed uden for kysten knyttet til undersøgelse eller udnyttelse af havbunden eller undergrunden eller disses naturforekomster (kulbrintevirksomhed). Se artikel 21A, stk. 2.

En person bosat i den ene del af riget, som udenfor kysten i den anden del af riget, oppebærer indtægter fra en sådan virksomhed, antages herefter for at drive virksomhed i den anden del af riget gennem et fast driftssted. Dette gælder dog kun i den udstrækning virksomheden i en eller flere perioder tilsammen overstiger 30 dage i løbet af en 12-måneders periode, som begynder og slutter i det pågældende skatteår (kalenderår). Se artikel 21A, stk. 3.

Fortjenester ved forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller personel til et område eller mellem områder uden for kysten samt virksomhed med drift af slæbebåde og lignende hjælpefartøjer) kan kun beskattes i den del af riget, hvor det pågældende foretagende er hjemmehørende, medmindre transporten eller driften udøves fra et fast driftssted efter artikel 5, som foretagendet har i den anden del af riget. Se artikel 21A, stk. 4.

Løn mv. i forbindelse med kulbrintevirksomhed beskattes der hvor arbejdet udføres, medmindre arbejdet udføres for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende der, og arbejdet er udført i en eller flere perioder, som tilsammen ikke overstiger 30 dage i løbet af en 12-måneders-periode, som begynder og slutter i det pågældende skatteår (kalenderår). Se artikel 21A, stk. 5, litra a.

Løn i forbindelse med forsyningsvirksomhed kan kun beskattes i den del af riget hvor modtageren er bosat, medmindre arbejdsgiveren er bosat i den anden del af riget. I sådanne tilfælde beskattes lønnen i den anden del af riget. Se artikel 21A, stk. 5, litra b.

Fortjeneste, som en person bosat i den ene del af riget, opnår ved salg af

- rettigheder til undersøgelse eller udnyttelse
- ejendele, der befinder sig i en anden del af riget, og som benyttes i forbindelse med undersøgelse eller udnyttelse af havbunden eller undergrunden eller disses naturforekomster
- aktier, hvis værdi helt eller for den væsentligste del direkte eller indirekte stammer fra sådanne rettigheder eller ejendele eller fra sådanne rettigheder og ejendele set under et

kan beskattes i denne anden del af riget (kildelandet). Se artikel 21A, stk. 6.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 21A om indholdet af bestemmelsen.

► Artikel 21B: Begrænsning af fordele

Der er indsat en ny artikel ved [tillægsaftale af 19. august 2024](#).

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Det er en generel omgåelsesklausul ("Principal Purpose Test"), der har til formål at imødegå misbrug.

Der findes en tilsvarende bestemmelse i den interne danske lovgivning i [LL § 3](#). ◀

Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen er ændret ved tillægsaftale af 19. juni 2006, og tillægsaftale af 19. august 2008, artikel 6.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Både Danmark og Grønland giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som den anden del af riget kan beskatte.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i den ene del af riget, nedsættes skatten i den anden del af riget efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra den ene del af riget.

Eksempel

Et påtænkt salg af en advokatvirksomhed i Grønland ville udløse fortjeneste på goodwill og genvundne afskrivninger på medfølgende løsøre. Hele fortjenesten ville blive beskattet i Grønland, mens en del af fortjenesten (goodwill) var skattefri i Danmark. Ved creditberegningen efter stk. 1 a) skulle der ikke ske opdeling af fortjenesten efter artikel 13, stk. 2, og der kunne indrømmes lempelse for hele den grønlandske skat i det omfang, den kunne rummes i dansk skat af fortjenesten. Se artikel 13, stk. 2, ToldSkat Nyt 1993.5.212 (TfS 1993, 80 LSR).

Eksempel

Danmark var som bopælsland berettiget til at medtage en i Grønland optjent indkomst ved skatteberegningen. Da opholdet i Grønland havde været mere end 60 dage, havde Grønland beskatningsretten til indkomsten. Som følge af tidligere års fremførelsesberettigede underskud var den i Danmark optjente indkomst, inkl. grønlandsk indkomst, ansat til 0, og der kunne derfor ikke beregnes creditlempelse for grønlandsk skat. Lempelse kunne ikke foretages i et senere år. Se TfS 1994, 77 LSR.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer og artikel 24, stk. 4, om renter og royalties.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler

► Artiklen er ændret ved [tillægsaftale af 19. august 2024](#). ◀

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 24B: Særregel om statsejede aktie- eller anpartsselskaber

Der er indsat ny artikel ved tillægsaftale af 21. August 1990, artikel 1.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

De kompetente myndigheder i de to dele af riget kan træffe aftale om, at når et af staten eller hjemmestyret helejet aktie- eller anpartsselskab eller et heraf helejet datterselskab, der er hjemmehørende i Danmark henholdsvis Grønland driver virksomhed i den anden del af riget gennem et dér beliggende fast driftssted, skal beskatningsretten til det faste driftssteds indkomst tilfalde den del af riget, hvor selskabet er hjemmehørende.

Aktiviteter, der udøves af Royal Greenland i et dansk registreret aktie- eller anpartsselskab, undergives dansk beskatning i overensstemmelse med selskabslovens bestemmelser.

Beskatningsretten til aktiviteter, som udøvedes i Den Kongelige Grønlandske Handel før overdragelsen til Hjemmestyret, og som nu udøves af Royal Greenland i Danmark gennem et her beliggende fast driftssted, tilfalder kun Grønland. Disse aktiviteter udgøres af salg, forarbejdning og distribution af fiskeriprodukter af grønlandsk oprindelse.

Se også

BEK nr. 801 af 26. November 1990 af tillægsaftale af 21. august 1990 og BEK nr. 114 af 14. februar 1991 af aftale hertil, samt BEK nr. 1217 af 9. december 2002 af aftale af 14. juni 2001 mellem de kompetente myndigheder.

Aktiviteter, der udøves af TELE Attaveqaatit i et dansk registreret aktie- eller anpartsselskab undergives beskatning i Danmark i overensstemmelse med selskabslovgivningens bestemmelser.

Beskatningsretten til aktiviteter, som udøvedes i Grønlands Tekniske Organisation før overdragelsen til hjemmestyret, og som nu udøves af TELE Attaveqaatit i Danmark gennem et der beliggende fast driftssted, tilfalder alene Grønland. Der vil være tale om anlægsfunktioner, planlægningsfunktioner, markedsfunktioner og skibradiofunktioner.

Se også

Se også

- BEK nr. 106 af 7. februar 1994 af aftale i henhold til tillægsaftale af 21. august 1990
- DBO'en artikel 24B om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 25: Indeholdelse af kildeskat

Artiklen er ændret ved tillægsaftale af 15. juni 1983, artikel 6 og 7.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Bestemmelsen handler om indeholdelsespligt for danske arbejdsgivere af grønlandsk kildeskat efter [KSL § 88](#) og kap. 11 i [BEK nr. 499 af 27. marts 2015](#).

Se også

Se også DBO'ens artikel 25 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 26: Gensidig bistand

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Grønland har tiltrådt aftale af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager. Aftalen indeholder bestemmelser om bistand til udveksling af oplysninger i alle former,

tilstedeværelse af udenlandske embedsmænd ved skatteundersøgelser, bistand til inddrivelse og forkyndelse af dokumenter.

Se også

- afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning.
- afsnit [G.A.3.6.2.2.3.1](#) om den nordiske bistandsaftale.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en har virkning fra 1. januar 1980.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 28: Opsigelse

Artiklen svarer til modeloverenskomsten. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse

Afgørelsen i stikord

**Yderligere
kommentarer**

Landsretsdomme

TfS 1995, 459 VLD	Artikel 20. En skatteyder, der havde bopæl her i landet og siden december 1988 havde arbejdet på Thule Air Base i Grønland, rejste 8/2 1990 til Danmark på planlagt ferie. Kort før hjemrejsen havde han pådraget sig en skade, og da skaden viste sig alvorligere end først antaget, blev han efter aftale med arbejdsgiveren sygemeldt fra 8/2 1990. Under hensyn til sygdommens varighed blev han afskediget den 1/5 1990. I perioden 8/2-30/4 1990 fik han af et forsikringsselskab udbetalt en erstatning, og beskatningsretten til forsikringssummen tilkom Danmark i medfør af DBO'en mellem Danmark og Grønland artikel 20, stk. 1.
----------------------	---

TfS 1994, 232 VLD	Artikel 4. En fisker var i 1983 og 1984 beskæftiget på et dansk indregistreret skib i de grønlandske farvande. Han lejede den 1. juni 1983 en etværelseslejlighed i Grønland. Det lykkedes ham først at få solgt sin ejerlejlighed i Århus pr. 1. september 1984. Retten lagde til grund, at han i tiden 1. januar 1983 - 31. august 1984 havde haft en ejerlejlighed til fri rådighed i Danmark, mens han i Grønland kun disponerede over et mindre lejet værelse, ligesom han periodevis opholdt sig i Danmark. Han havde derfor ikke opgivet sin bopæl i Danmark. Da det skib han opholdt sig på var indregistreret i Danmark, ansås han efter DBO'en med Grønland måtte anses for bosat i Danmark.
----------------------	---

Landsskatteretskendelser

SKM2001.454.L SR	Artikel 4. En skatteyder var kommunalt ansat i Grønland. Den pågældende bevarede under opholdet i Grønland sin fulde skattepligt til Danmark. Ansættelsesforholdet ophørte den 1. juli 1998.
---	--

Skatteyderen var under hospitalsbehandling i Danmark fra den 19. maj 1998. Da lønnen relaterede sig til ansættelsesforhold i Grønland, var arbejdet i skattemæssig henseende at anse for at være udført i Grønland. Grønland havde derfor beskatningsretten.

Mindst 6 måneder.

TfS 1994, 77
LSR

Artikel 15. Danmark var som bopælsland berettiget til at medtage en i Grønland optjent indkomst ved skatteberegningen. Da opholdet i Grønland havde været mere end 60 dage, havde Grønland beskatningsretten til indkomsten. Som følge af tidligere års fremførelsesberettigede underskud var den i Danmark optjente indkomst, inkl. grønlandsk indkomst, ansat til 0, og der kunne derfor ikke beregnes creditlempelse for grønlandsk skat. Lempelse kunne ikke foretages i et senere år.

TfS 1993, 80
LSR

Artikel 22. Et påtænkt salg af en advokatvirksomhed i Grønland ville udløse fortjeneste på goodwill og genvundne afskrivninger på medfølgende løsøre. Hele fortjenesten ville blive beskattet i Grønland, mens en del af fortjenesten (goodwill) var skattefri i Danmark. Ved creditberegningen efter stk. 1, litra a, skulle der ikke ske opdeling af fortjenesten efter artikel 13, stk. 2, og der kunne indrømmes lempelse for hele den grønlandske skat i det omfang, den kunne rummes i dansk skat af fortjenesten.

Se også TfS 1993, 193 med kommentar til TfS 1993, 80

TfS 1989, 370
LSR

Artikel 20. En skatteyder havde under ophold i Grønland fået udbetalt rentetilskud i forbindelse med et statsgaranteret studielån. Renteudgifterne på studielånet kunne fratrækkes i den danske indkomst, men selv om rentetilskuddet var indbetalt direkte på studielånskontoen, kunne den ikke betragtes som en reduktion af renteudgifterne, men måtte anses for en indkomst, der kunne beskattes i Grønland.

TfS 1987, 89
LSR

Artikel 4. En skatteyder arbejdede i perioden 26. april til 31. oktober i Grønland. Under arbejdsperioden arbejdede han i tre-holdsskift, og arbejdstiden oversteg i perioden væsentligt 40 timer pr. uge. Overarbejdet blev afspadseret ved et ophold i Danmark på 59 dage. LSR fandt, at afbrydelsen af skatteyderens ophold i Grønland måtte antages at have været kortvarig, hvorfor han i perioden 26. april til 31. oktober 1983 måtte anses for at have været hjemmehørende i Grønland efter DBO'en.

Mindst 6 måneder.

LSRM 1982 186

Artikel 4. En **dansk styrmands** beskæftigelse på et fiskerfartøj, der drev rejefiskeri ved Grønland, men som var hjemmehørende i Danmark, ansås for at have afbrydende virkning på hans ophold i Grønland så dette ophold ikke havde været af 6 måneders varighed, hvorfor Danmark måtte anses for bopælsland efter artikel 4.

Skatterådet

SKM2018.162.S
R

Spørger havde bolig i både Grønland og Danmark. Spørgers arbejde foregik i Grønland, men hans hustru boede i boligen i Danmark. Spørger overvejede at tage et bijob hos den danske arbejdsgiver A, som bl.a. ville indebære, at han skulle arbejde i Danmark.

Det var afgørende for besvarelsen af to spørgsmål om skattepligt, om spørgers erhvervsaktiviteter i Danmark over en længere periode ville være udtryk for et fast mønster. SKAT og Skatterådet havde derfor bedt repræsentanten om at oplyse omfanget af spørgers påtænkte arbejde i Danmark for arbejdsgiver A, herunder om arbejdet skulle udføres hvert år og hvor mange dage årligt. Det havde ikke været muligt at få dette tilstrækkeligt oplyst, således at spørgsmålene kunne besvares med fornøden sikkerhed. Skatterådet afviste derfor at besvare de to spørgsmål om skattepligt.

Såfremt spørger var fuldt skattepligtig til Danmark, fandt Skatterådet, at spørger ikke ville blive anset for at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i forbindelse med udførelse af de beskrevne erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark.

Andre afgørelser

TfS 1994, 656
TSS

Artikel 11. En skatteyder, der var bosat her i landet ,havde i perioden 1/1-22/9 1993 haft sit skattemæssige hjemsted i Grønland efter dobbeltbeskatningsaftalens artikel 4, stk. 2. Told- og Skattestyrelsen udtalte, at - under hensyn til, at Grønland for den nævnte periode i medfør af aftalens artikel 11 har haft beskatningsretten til renter - fandt styrelsen, at den del af de pr. 31/12 1993 tilskrevne renteindtægter, der forholdsmæssigt vedrørte perioden 1/1-22/9 1993, måtte holdes uden for den danske indkomstopgørelse. Periodisering.

C.F.9.2.7.8 Guatemala

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft - trædelse	Bemærk- ninger
TIE A	15.05.20 12	-	-	-	-	Ikke trådt i kraft endnu

Guatemala har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 2017. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også <http://portal.sat.gob.gt/sitio> om Guatemalas skattemyndighed.

C.F.9.2.7.9 Guernsey

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Guernsey - Aftalernes baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.7.9.1](#))
- Guernsey - Gennemgang af aftalerne ([C.F.9.2.7.9.2](#)).

C.F.9.2.7.9.1 Guernsey - Aftalernes baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk -ninger
TIEA	28.10.2008	L 90 af 10.12.2008	Lov nr. 284 af 15.04.2009	BKI nr. 22 af 16.06.2009	06.06.2009	Virkning 01.01.2010 Straffesager 06.06.2009
Aftale Fysiske personer	28.10.2008	L 90 af 10.12.2008	Lov nr. 284 af 15.04.2009	BKI nr. 24 af 16.06.2009	06.06.2009	Virkning 01.01.2010
Aftale Skibe eller fly i international trafik	28.10.2008	L 90 af 10.12.2008	Lov nr. 284 af 15.04.2009	BKI nr. 25 af 16.06.2009	06.06.2009	Virkning 01.01.2010
MAP	28.10.2008	L 90 af 10.12.2008	Lov nr. 284 af 15.04.2009	BKI nr. 26 af 16.06.2009	06.06.2009	Virkning 01.01.2010
Aftale Beskatning af indtægt fra opsparing	06.04.2004 19.11.2004	-	-	BKI nr. 24 af 29.08.2005	01.01.2005 Se dog art. 17 i aftalen	-

Guernsey er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. august 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Se også

Se også www.gov.gg/tax om Guernseys skattemyndighed.

C.F.9.2.7.9.2 Guernsey - Gennemgang af aftalerne

Indhold

- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)
- Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste (MAP)
- Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing
- Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer
- Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik.

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste

Artikel 3 i denne aftale svarer til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) (artikel 9) om associerede foretagender.

Artikel 5 svarer i store træk til artikel 25 i OECD's modeloverenskomst. OECD's modeloverenskomsts artikel 25, stk. 5, findes ikke i denne aftale. Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#) (artikel 25) om fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler.

Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing

Aftalen er indgået i tilknytning til EU's rentebeskatningsdirektiv, 2003/48/EF. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#). Aftalen handler om indeholdelse af kildeskat og automatisk informationsudveksling om indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer

Artikel 1: Fysiske personer omfattet af aftalen

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsts artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af aftalen

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Definitionen af "International trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artiklen indeholder en bestemmelse om arbejdsudleje.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller et fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en part (med "part" menes enten Danmark eller Guernsey), kan beskattes i denne part. Se artikel 15, stk. 3.

Vederlag optjent i SAS' international trafik af person, der er hjemmehørende i Danmark, kan kun beskattes i Danmark.

Vederlag optjent i Aurigny Air Services i international trafik af en person, der er hjemmehørende i Guernsey, kan kun beskattes i Guernsey.

Se også

Se også afsnit C.F.8.3.2.15 om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 6: Bestyrelsesmedlemmer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter foruden vederlag fra bestyrelser også vederlag fra andet tilsvarende organ.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 7: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 8: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis arbejdet udføres i den part, der ikke udbetaler lønnen, kan lønnen kun beskattes i denne part, hvis personen er hjemmehørende i denne part og ikke blev hjemmehørende i denne part kun med det formål at udføre hvervet.

Artiklen omfatter ikke pensioner.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 9: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 10: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Guernsey kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Guernsey, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Guernsey.

Guernsey giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Hvis indkomsten kun kan beskattes i Danmark, kan Guernsey medregne indkomsten ved beregningen af skatten af øvrig indkomst.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 11: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 12: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 13: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik

Artikel 1: Definitioner

"International trafik" betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, som drives af

- en person,
- et selskab, eller
- enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

"Indkomst ved drift af skibe eller fly i international trafik" betyder indtægter, bruttoindkomster og fortjeneste opnået ved

- drift af skibe og fly til transport af passagerer og gods
- udleje af skibe eller fly ubemandet (on charter basis), når udlejen er af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik
- salg af billetter og tilsvarende dokumenter og ydelse af tjenesteydelser, der er forbundet ved sådan drift, enten for foretagendet selv eller for ethvert andet foretagende, når sådant salg af billetter eller tilsvarende dokumenter eller ydelse af tjenesteydelser er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhängere og lignende udstyr til transport af gods eller varer, når brugen, rådighedsstillelsen eller udlejen er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe eller fly i international trafik)
- renter af midler, som er indsat direkte i forbindelse med driften af skibe eller fly i international trafik.

Artikel 2: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8 om skibs- og luftfart.

Indkomst, som et foretagende, der drives af en person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, oppebærer ved drift af skibe eller fly i international trafik, kan kun beskattes i denne part. Det samme gælder fortjeneste ved afståelse af skibe eller fly eller rørlig formue, som er knyttet til driften af skibe eller fly i international trafik.

Artikel 3: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Artikel 4: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 5: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

C.F.9.2.8 Holland - Hong Kong

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Holland ([C.F.9.2.8.1](#))
- Honduras ([C.F.9.2.8.2](#))
- Hong Kong ([C.F.9.2.8.3](#)).

Om Holland, se afsnit [C.F.9.2.14.3](#) om Nederlandene.

C.F.9.2.8.2 Honduras

Honduras har underskrevet OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, men har endnu ikke ratificeret konventionen. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.8.3 Hong Kong

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Hong Kong - Aftalernes baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.8.3.1](#))
- Hong Kong - Gennemgang af aftalerne ([C.F.9.2.8.3.2](#)).

C.F.9.2.8.3.1 Hong Kong - Aftalernes baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	22.08.2014			BKI nr. 3 af 29.01.2016	4.12.2015	Virkning for skatteperioder, der begynder på eller efter 04.12.2015 eller, hvis der ikke er nogen skatteperiode, på alle skattekrav, som opstår på eller efter 04.12.2015.
Aftale Skibsfart	09.12.2004	L 22 af 05.10.2005	Lov nr. 1183 af 12.12.2005	BKI nr. 1 af 05.01.2006	16.12.2005	Virkning 01.01.2006
Aftale Luftfart	14.03.2000	L 16 af 02.10.2002	Lov nr. 971 af 04.12.2002	-	-	Virkning 01.01.1997

Hong Kong er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2018. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Se også

Se også www.ird.gov.hk om Hong Kongs skattemyndighed.

C.F.9.2.8.3.2 Hong Kong - Gennemgang af aftalerne

Indhold

- Aftale om skibsfart
- Aftale om luftfart.

Aftale om skibsfart

Artikel 1: Aftalens anvendelsesområde

Aftalen finder anvendelse på foretagender i Danmark og Hong Kong (de kontraherende parter), som driver virksomhed med skibsfart i international trafik.

Artikel 2: Definitioner

I aftalen er defineret en række generelle begreber, som anvendes i aftalen, og som overalt i aftalen har den anførte betydning.

"Danmark" omfatter ikke Færøerne og Grønland.

"Foretagende hos en kontraherende part" betyder:

- i Danmark: Erhvervsvirksomhed som udøves af en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark.
- i Hong Kong: Erhvervsvirksomhed, der drives af en person og
 - denne virksomhed normalt kontrolleres eller ledes i Hongkong, eller
 - personen er et selskab registreret i Hongkong.

"International trafik" betyder enhver form for transport med skib, som udføres af et foretagende hos en kontraherende part, undtagen når skibet udelukkende anvendes mellem steder på den anden kontraherende parts område.

"Person" er defineret som

- en fysisk person
- et selskab og
- enhver anden sammenslutning af personer og for Hongkong også et interessentskab.

Efter skattelovgivningen i Hongkong betragtes et interessentskab som et selskab, hvorimod et interessentskab efter dansk lovgivning er transparent. Herved forstås, at det ikke er interessentskabet som sådant, der er skattepligtigt, men de enkelte interessenter.

En dansk interessent i et interessentskab i Hongkong vil hermed efter dansk lovgivning være skattepligtig af sin andel i interessentskabets overskud, uanset om indkomsten udloddes til den pågældende eller ej. Hvis interessentskabet har betalt (selskabs)skat i Hongkong, vil den danske interessent få nedslag (credit) i den danske skat for sin del af den skat, som interessentskabet har betalt i Hongkong, så dobbeltbeskatning undgås. Eventuelle senere udlodninger fra interessentskabet i Hongkong til den danske interessent medfører ikke beskatning i Danmark, da indkomsten allerede er blevet beskattet hos den danske interessent.

Bemærk

Hong Kong er et særligt administrativt område inden for Folkerepublikken Kina. Den dobbeltbeskatningsoverenskomst, som Danmark har indgået med Folkerepublikken Kina, gælder ikke i Hongkong, fordi "Kina" i denne overenskomst er defineret som det område, hvor kinesisk skattelovgivning gælder. Kinas skattelovgivning gælder ikke i Hong Kong, og Hong Kong er derfor ikke omfattet af den dansk-kinesiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Artikel 3: Skatter omfattet af aftalen

Aftalen omfatter indkomstskatter i Danmark og skat på fortjeneste i Hongkong.

Artikel 4: Skibsfart

Fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes der, hvor rederiet er hjemmehørende. Se artikel 4, stk. 1.

Fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed omfatter tillige fortjeneste ved time-charter (udleje af skib med besætning for en periode) og bareboat-charter (udleje af skib uden besætning). I sidstnævnte tilfælde kun, hvis udlejningen sker i tilknytning til skibsfartsvirksomhed i international trafik. Se artikel 4, stk. 2, litra a.

Fortjeneste ved anvendelse, rådighedsstillelse eller udlejning af containere er også omfattet, når det sker i tilknytning til skibsfartsvirksomhed i international trafik. Det samme gælder fortjeneste ved salg af billetter mv. og ved levering af tjenesteydelser i forbindelse hermed. Renter af midler, som har direkte tilknytning til sådan virksomhed, er også omfattet. Se artikel 4, stk. 2, litra b, c og d.

Ovennævnte bestemmelser gælder også ved deltagelse i en pool, et forretningsfællesskab eller en international driftsorganisation. Se artikel 4, stk. 3.

Fortjeneste ved salg af skibe, som anvendes i international trafik, eller løsøre (herunder containere) knyttet til driften af disse skibe kan kun beskattes der, hvor rederiet er hjemmehørende. Se artikel 4, stk. 4.

Artikel 5: Fremgangsmåden ved indgåelsen af gensidige aftaler

De kompetente myndigheder skal ved konsultationer bestræbe sig på ved gensidig aftale at løse de problemer, som måtte opstå vedrørende fortolkningen og anvendelsen af aftalen.

Artikel 6: Ikrafttræden

Aftalen er trådt i kraft den 16. december 2005 og har virkning fra 1. januar 2006.

Artikel 7: Opsigelse

Aftalen løber i fem år og kan derefter opsiges med seks måneders varsel til udløb ved udgangen af et kalenderår.

Aftale om luftfart

Artikel 10: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra modeloverenskomsten.

Indkomst og fortjeneste fra flyvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Bestemmelsen omfatter også deltagelse i puljeflyvning, fælles luftfartsvirksomhed samt internationale driftsforetagender. Se artikel 10, stk. 1.

Formue og aktiver, som anvendes i forbindelse med flyvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 10, stk. 2.

Fortjeneste ved afhændelse af luftfartøjer og løsøre forbundet med anvendelsen af disse kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende, såfremt foretagendets indkomst og fortjeneste er omfattet af bestemmelsens stk. 1. Se artikel 10, stk. 3.

Bestemmelsen indeholder en del definitioner af udtryk anvendt i bestemmelsen. Se artikel 10, stk. 4, litra a - d.

Se også

- [C.F.8.2.2.8](#) om modeloverenskomstens artikel 8 om skibs- og luftfart
- [C.F.8.2.2.13](#) om modeloverenskomstens artikel 13 om kapitalgevinster
- [C.F.8.2.2.22](#) om modeloverenskomstens artikel 22 om formue.

C.F.9.2.9 Indien - Italien

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Indien ([C.F.9.2.9.1](#))
- Indonesien ([C.F.9.2.9.2](#))
- Iran ([C.F.9.2.9.3](#))
- Irland ([C.F.9.2.9.4](#))
- Island ([C.F.9.2.9.5](#))
- Isle of Man ([C.F.9.2.9.6](#))
- Israel ([C.F.9.2.9.7](#))
- Italien ([C.F.9.2.9.8](#)).

C.F.9.2.9.1 Indien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Indien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.9.1.1](#))
- Indien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.9.1.2](#)).

C.F.9.2.9.1.1 Indien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO Historisk	16.09.1959	-	-	BKI nr. 33 af 21.07.1961	27.07.1961	Historisk
DBO	08.03.1989	-		BKI nr. 118 af 10.11.1989	13.06.1989	Virknings 01.01.1990
Protokol	10.10.2013	L nr. 7 af 09.10.2014	Lov nr. 1364 af 16.12.2014	BEK nr. 181 af 23.02.2015	01.02.2015	Ny artikel 26

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Indien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juni 2012. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Danmark og Indien har indgået en aftale om henstand med betaling af skat i dobbeltbeskatningssager, hvor der er indledt "Mutual Agreement Procedure". Se [SKM2007.942.SKAT](#).

Bemærk

Det indiske skatteår løber fra 1. april - 31. marts.

Se også

- Skat Udland 1997, 151 om skattesystemet i Indien
- Skd. cirkulære nr. 85 af 29. april 1963 (vejledning om DBO af 16. september 1959 - historisk)
- www.finmin.nic.in og www.incometaxindia.gov.in om Indiens skattemyndighed.

C.F.9.2.9.1.2 Indien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og de tilhørende protokoller.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 31 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Indien har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en skal præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1, medtages i tillæg til ordlyden af præamblen i DBO'en.

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele

ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausel i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT".

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 8 - 13, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 8 - 13, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om den forenklede bestemmelse om begrænsning af fordele (også kendt som LOB-bestemmelsen).

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 8 - 13, svarer til artikel 29, stk. 1 - 7, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra til OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmarks territorium og dækker også Danmarks territorialfarvand og luftrummet over det, såvel som ethvert andet havområde i den udstrækning dette område efter dansk lovgivning og i overensstemmelse med international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden, i dens undergrund og de overliggende vande og luftrummet over disse vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af dette område.

Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Færøerne er omfattet af DBO'en. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der udøves af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fast driftssted omfatter også

- Lagerbygninger, hvor en person stiller lagerplads til rådighed for andre. Se artikel 5, stk. 2, litra g, i DBO'en.
- En landbrugsejendom, plantage eller andet sted, hvor landbrug, skovbrug, plantagedrift eller dertil knyttet virksomhed udøves. Se artikel 5, stk. 2, litra g, i DBO'en.
- Lokaler, der benyttes til butik eller til at modtage eller anmode om ordrer. Se artikel 5, stk. 2, litra h, i DBO'en.
- En installation eller opbygning, der benyttes til efterforskning efter naturforekomster, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder på sammenlagt mindst 183 dage i en 12-måneders periode. Se artikel 5, stk. 2, litra i og j, i DBO'en.
- Bygnings-, anlægs-, monterings-, eller samlearbejde eller tilsynsvirksomhed i forbindelse hermed, hvis arbejdet eller virksomheden varer i en periode på 183 dage eller mere. Se artikel 5, stk. 2, litra k, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Når det gælder faste driftssteder beliggende i tredjelande, medfører Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en, at MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, finder anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, indeholder en anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.

Reglen i MLI'ens artikel 10, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 5, litra, a. MLI'ens artikel 12, stk. 1, erstatter artikel 5, stk. 5, litra a, i DBO'en. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 3. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 3, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.10](#) om MLI'ens artikel 10.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I den fortjeneste, der henføres til det faste driftssted i det andet land, indgår også salg i dette andet land af varer, der er tilsvarende de varer, der sælges gennem det faste driftssted. Det samme gælder fortjeneste ved anden erhvervsvirksomhed, der svarer til den virksomhed, der udøves gennem det faste driftssted. Se artikel 7, stk. 1, i DBO'en.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Der er indsat fradragsbegrænsning for visse betalinger mellem foretagendets hovedkontor og det faste driftssted. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Renteindtægter, der erhverves i forbindelse med luftfartsvirksomhed, beskattes i det land, hvor virksomheden er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 8 i DBO'en indeholder en definition af udtrykket luftfartsvirksomhed. Se artikel 8, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Skibsfart

Artikel 9 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 9, stk. 1, i DBO'en.

Renteindtægter, der erhverves i forbindelse med skibsfartsvirksomhed, beskattes i det land, hvor virksomheden er hjemmehørende. Se artikel 9, stk. 4, litra a, i DBO'en.

Artikel 9 i DBO'en omfatter også fortjeneste ved brug, vedligeholdelse og udlejning af containere, herunder trailere og tilsvarende udstyr til transport af containere i forbindelse med transport af varer i international trafik. Se artikel 9, stk. 4, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 10: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 10 i DBO'en svarer til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 11: Udbytte

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 25 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 15 pct.

Artikel 11 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 11, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en, finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 11, stk. 2. MLI'ens artikel 8, stk. 1, får betydning for artikel 11, stk. 2, litra a, i DBO'en.

MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 12: Renter

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Kildelandet kan beskatte renter fra banklån med højst 10 pct. af bruttobeløbet og alle andre renter med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 2, i DBO'en. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, der betales til staten, offentlige myndigheder eller nationalbanken i det andet land. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#)

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Royalties og honorarer for teknisk bistand

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Artikel 13 i DBO'en omfatter både royalties og honorarer for teknisk bistand.

Både bopælslandet og kildelandet kan beskatte royalties og honorarer for teknisk bistand. Kildelandet kan beskatte royalties og honorarer for teknisk bistand med højst 20 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 13, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også film eller bånd til radio- eller fjernsynsudsendelser samt anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

"Honorarer for teknisk bistand" omfatter betalinger af ethvert beløb til enhver person - bortset fra betalinger til en medarbejder hos den person, der foretager betalingerne - som vederlag for tjenesteydelser af administrativ, teknisk eller rådgivende natur, herunder tilvejebringelse af tjenesteydelser udført af teknisk eller andet mandskab. Se artikel 13, stk. 4, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 14: Kapitalgevinster

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 14, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste ved salg af øvrige aktier beskattes i det land, hvor det aktieudstedende selskab er hjemmehørende, hvis de solgte aktier udgør mindst 10 pct. af aktiekapitalen. Se artikel 14, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Indiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 14, stk. 4, af MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 15: Frit erhverv

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis opholdet i en eller flere perioder tilsammen udgør eller overstiger 183 dage i et skatteår.

Det indiske skatteår løber fra 1. april - 31. marts.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 16: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

183-dages-reglen anvendes i forhold til arbejdslandets skatteår. Se artikel 16, stk. 2, litra a, i DBO'en.

Det indiske skatteår løber fra 1. april - 31. marts.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, som anvendes i international trafik af et foretagende i en kontraherende stat, kan beskattes i denne stat. Se artikel 16, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 16, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 17 i DBO'en om bestyrelsesshonorarer og direktørvederlag
- Artikel 18 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 17: Bestyrelsesshonorarer og direktørvederlag

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17 i DBO'en omfatter også direktørvederlag. Det land, hvor selskabet er hjemmehørende, kan beskatte bestyrelsesshonorarer og lønninger til personer i ledende direktørstillinger. Se artikel 17, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3 og 4, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 18 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 16 i DBO'en eller 17 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 19: Offentlige vederlag og pensioner

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Kildelandet kan beskatte private pensioner af enhver art. Se artikel 21, i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en og ikke af artikel 18 i DBO'en.

Artikel 20: Studerende og erhvervspraktikanter

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Studerende eller praktikanter, der er omfattet af artikel 20 i DBO'en, beskattes ikke af vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, som ikke overstiger 20.000 kr. eller det tilsvarende

beløb i indisk valuta inden for et indkomstår. Det er en forudsætning for fritagelsen, at arbejdet er direkte forbundet med studiet eller er nødvendigt for vedkommendes underhold.

Beløbet nedsættes ikke, selv om den studerende kun opholder sig i Danmark en del af et kalenderår.

Skattefritagelse efter artikel 20 i DBO'en er begrænset til den periode, der med rimelighed eller normalt er nødvendig for at færdiggøre uddannelsen. Fritagelsen kan højst gives i 5 sammenhængende år efter første opholdsdag. Se artikel 20, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Anden indkomst

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 21, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Private pensioner af enhver art er omfattet af artikel 21 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formue bestående af skibe og luftfartøjer og både, der anvendes ved transport ad indre farvande, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 22 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Indien kan beskatte efter overenskomsten. Se artikel 23, stk. 3, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Indien, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Indien. Se artikel 23, stk. 3, litra c, i DBO'en.

Matching credit

Danmark giver matching credit i en række tilfælde, hvor der efter indisk lovgivning er bevilget skattefritagelse. Den indiske skat anses for at udgøre:

- På renter: mindst 10 pct. for banker og mindst 15 pct. for andre
- På royalties og honorarer for teknisk bistand: mindst 20 pct.

Se artikel 23, stk. 3, litra d og e, i DBO'en.

Lempelse for indisk skat på renter, royalties og honorarer for teknisk bistand er maksimeret til den til enhver tid gældende skattesats, som anvendes for sådanne indkomstarter efter indisk skattelovgivning. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Skatterådet har i et bindende svar bekræftet, at der kan opnås lempelse for indisk royaltyskat efter princippet om matching credit, og at denne lempelse udgør det mindste beløb af enten 20 pct. af royaltyindkomsten eller den til enhver tid gældende interne sats for beskatning i Indien af den pågældende royaltyindkomst. Se

[SKM2009.309.SR.](#)

Indien giver creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, litra a, i DBO'en. Hvis indkomsten kun kan beskattes i Danmark, lempes den indiske skat efter metoden exemption med progression. Se artikel 23, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26.](#)

Artikel 27: Bistand til opkrævning af skat

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Anmodning om bistand skal kun omfatte skattekrav, der sammenlagt udgør 2.000 danske kr. eller det tilsvarende beløb i indisk valuta. Se første protokol til DBO'en, punkt 1.

Bemærk

Indien har tiltrådt en ændringsprotokol til OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Artikel 28: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 13. juni 1989 og har virkning fra 1. januar 1990.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artikel 31 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en kan ikke opsiges i de første 5 år efter den er trådt i kraft.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2021.649. SR	Artikel 13 og 23. Spørgers kunder i Indien tilbageholdt "Foreign Withholding Tax" i forbindelse med spørgers levering af ydelser til disse. Spørger skulle betale 22 % i skat efter interne danske regler. Indien ville kræve 10,4 % i skat, hvilket svarede til beskatningsprocenten i intern indisk ret. Det fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at indisk skat i relation til lempelse skal anses for betalt med 20 % af honoraret for teknisk bistand - uanset at der opkræves en skat på honorarer for teknisk bistand, der er mindre end 20 %. Protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten angiver imidlertid, at lempelsen er maksimeret til den til enhver tid gældende normale interne sats for beskatning af honorarer for teknisk bistand i Indien. Da den gældende indiske skattesats var 10,4 %, kunne der kun gives lempelse for de 10,4 %, der faktisk blev betalt i skat i Indien. Skattestyrelsen kunne således ikke bekræfte, at spørger kunne få creditlempelse på op til 22 %, for skat betalt i Indien. Creditlempelsen kunne højest udgøre de 10,4 %, der skulle betales i skat i Indien.	

<u>SKM2019.619.</u> <u>SR</u>	Artikel 4. Skatterådet bekræftede, at spørgeren blev fuldt skattepligtig, da spørger tog ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og § 7, stk. 1. Det var oplyst, at spørgeren var dansk gift og fra 2019 havde fået midlertidig opholdstilladelse i Danmark. Spørgeren havde fået bopæl på sin danske ægtefælles adresse i København, og det var oplyst, at spørgeren ville opholde sig i Danmark mere end 180 dage indenfor en 12-månedersperiode. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren ville blive anset for hjemmehørende i Indien i henhold til artikel 4 i den dansk-indiske dobbeltbeskatningsaftale, idet spørgeren har centrum for sine livsinteresser i Indien. Det fremgik, at spørgeren er født og opvokset i Indien, hvor spørgeren var bosat. Spørgeren havde ligeledes sin familie i Indien, og det var oplyst, at spørgeren og dennes ægtefælle agtede at være bosat både i Indien og Danmark. Spørger havde alene økonomiske interesser i Indien, hvor denne havde indkomst fra sin virksomhed og anden indkomst.	
<u>SKM2009.309.</u> <u>SR</u>	Artikel 23. Skatterådet bekræfter, at der kan opnås lempelse for indisk royaltyskat efter princippet om matching credit, og at denne lempelse udgør det mindste beløb af enten 20 pct. af royaltýindkomsten eller den til enhver tid gældende interne sats for beskatning i Indien af den pågældende royaltýindkomst.	

C.F.9.2.9.2 Indonesien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Indonesien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.9.2.1](#))
- Indonesien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.9.2.2](#)).

C.F.9.2.9.2.1 Indonesien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslagnr. og dato	Lovnr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	28.12.1985	-	-	<u>BKI nr. 14 af 30.01.1987</u>	29.04.1986	Virkning 01.01.1987

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Indonesien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. maj 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.pajak.go.id om Indonesiens skattemyndighed.

C.F.9.2.9.2.2 Indonesien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Indonesien har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2021.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2022.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklause i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: Personer, der er omfattet af DBO'en

Artikel 1 i DBO'en afviger fra artikel 1 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter, der er omfattet af DBO'en

Artikel 2 i DBO'en afviger fra artikel 2 i OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra artikel 3 i OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og i overensstemmelse med international ret er betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden og i dens undergrund.

Grønland og Færøerne er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.

Ved fastlæggelse af skattemæssigt hjemsted anvendes ikke statsborgerskab.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 4, stk. 3, litra e, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 4, stk. 3, litra e. MLI'ens artikel 4,

stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Der foreligger fast driftssted ved virksomhed, der består i forundersøgelser eller efterforskning efter kulbrinter, som udøves med skibe, borerigge og installationer. Se protokollen til DBO'en.

Ved bygge- og anlægsarbejder foreligger der fast driftssted efter 6 måneder. Samle- og monteringsarbejde, medfører fast driftssted efter 3 måneder. Tidsbegrænsningen på 6 måneder skal finde anvendelse på et samle- eller monteringsarbejde, som udføres af hovedentreprenøren i forbindelse med et bygnings- eller anlægsarbejde. Se artikel 5, stk. 3, litra a og b, i DBO'en og protokollen til DBO'en.

Ved tjenesteydelser af rådgivende karakter foreligger der fast driftssted, hvis disse ydelser leveres i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 3 måneder, inden for en 12-måneders periode. Se artikel 5, stk. 3, litra c, i DBO'en.

Et forsikringssselskab har altid fast driftssted i det andet land, hvis det opkræver præmier dér eller forsikrer risici dér. Se artikel 5, stk. 7, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 5. MLI'ens artikel 12, stk. 1, erstatter artikel 5, stk. 5, litra a, i DBO'en. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til artikel 6 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra artikel 7 i OECD's modeloverenskomst.

Sælges der varer af samme eller lignende art i samme land, som det faste driftssted, kan fortjenesten ved denne virksomhed beskattes i dette land. Se artikel 7, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Fortjeneste ved anden erhvervsvirksomhed i et land af samme eller lignende art som det faste driftssteds, kan beskattes i dette land. Se artikel 7, stk. 1, litra c, i DBO'en.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering og artikel 7, stk. 7, om indkomst særskilt behandlet i andre artikler.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra artikel 8 i OECD's modeloverenskomst.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra artikel 10 i OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 20 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab og et kommanditselskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 10 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a), i DBO'en.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Hvis et dansk selskab har fast driftssted i Indonesien, kan der udover selskabsskatten pålægges en skat, som ikke må overstige 15 pct. Artikel 10 i DBO'en anvendes dog ikke på kontrakter, som vedrører olie- og gassektoren eller anden minedrifts sektor, når kontrakten er indgået 31. december 1983 eller tidligere. Se artikel 10, stk. 7, i DBO'en.

Det vil afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra artikel 11 i OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2, i DBO'en.

Kildelandet kan ikke beskatte renter der betales til regeringen eller visse bestemt angivne institutioner. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra artikel 12 i OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

Artikel 12 i DBO'en omfatter også anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra artikel 13 i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 9, stk. 4, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis opholdet i en eller flere perioder udgør eller overstiger 91 dage inden for en 12-måneders periode.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra artikel 15 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, i hvilken det foretagende, som driver skibet eller luftfartøjet, er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelseshonorar
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 21 i DBO'en om professorreglen.

Artikel 16: Bestyrelseshonorar

Artikel 16 i DBO'en svarer til artikel 16 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra artikel 17 i OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3 og 4, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, sociale sikringsydelser, livrenter og underholdsbidrag

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Alle former for private og offentlige pensioner, livrenter og sociale sikringsydelser kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Underholdsbidrag, der betales fra det ene land til en person, der er hjemmehørende og skattepligtig af ydelserne i det andet land, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra artikel 19 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 19 i DBO'en omfatter ikke pensioner. Offentlige pensioner er omfattet af artikel 18 i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i artikel 19 i DBO'en og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en afviger fra artikel 20 i OECD's modeloverenskomst.

Hvis betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, gælder fritagelsen for

- beløb, som en studerende eller praktikant modtager fra udlandet til sit underhold, studium eller uddannelse
- løn tjent i opholdslandet, når arbejdet står i forbindelse med studiet eller uddannelsen, eller når lønnen er nødvendig som supplement til de midler, der er til rådighed for personens underhold (gæstestuderendefradrag).

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Lærere og forskere

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 21 i DBO'en findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag til en professor eller lærer for undervisning eller forskning ved et universitet, kollegium, skole eller undervisningsanstalt beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er eller var hjemmehørende i det andet land umiddelbart før besøget i opholdslandet og
- opholdet ikke overstiger 2 år og

- forskning drives i offentlighedens interesse og ikke til fordel for private fysiske eller juridiske personer.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2.](#) om professorreglen
- DBO'ens artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Andre indkomster

Artikel 22 i DBO'en afviger fra artikel 21 i OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Indonesien kan beskatte efter overenskomsten. Se artikel 23, stk. 3, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Indonesien, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Indonesien. Se artikel 23, stk. 3, litra c, i DBO'en.

Indonesien giver creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, litra a, i DBO'en. Hvis indkomsten kun kan beskattes i Danmark, lempes den indonesiske skat efter metoden exemption med progression. Se artikel 23, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra artikel 24 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer og artikel 24, stk. 4, om renter og royalties.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidig aftale

Artikel 25 i DBO'en afviger fra artikel 25 i OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Indonesiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 3, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter kan Danmark og Indonesien konsultere hinanden om ophævelse af dobbeltbeskatning i tilfælde, som ikke er omhandlet i DBO'en.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 3, er baseret på artikel 25, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en afviger fra artikel 26 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4 og 5, om anmodning om oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 27 i DBO'en svarer til artikel 28 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til artikel 30 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 29. april 1986 og har virkning fra 1. januar 1987.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artikel 30 i DBO'en afviger fra artikel 32 OECD's modeloverenskomst.

DBO'en kan ikke opsiges i de første 5 år efter den er trådt i kraft.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
<u>SKM2024.19.SR</u>	Artikel 4. .Spørger og hans ægtefælle ejede hver 45 % af et selskab, hvor spørger sad i direktionen og hans ægtefælle var administrerende direktør. Spørger rejste til Indonesien med sin familie i 11 måneder for at udvide selskabets marked som forhandler af produkter fra et andet selskab. De ældste børn skulle under opholdet gå på skole i Indonesien. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtig til Danmark, imens han var i Indonesien, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år. Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indonesien. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Indonesien skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Indonesien var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.	
<u>SKM2024.17.SR</u>	Artikel 4. Spørger og hendes ægtefælle ejede hver 45 % af et selskab, hvor spørger var administrerende direktør. Spørger rejste til Indonesien med sin familie i 11 måneder for at udvide selskabets marked som forhandler af produkter fra et andet selskab. De ældste børn skulle under opholdet gå i skole i Indonesien. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtig til Danmark, imens hun var i Indonesien, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år. Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indonesien. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Indonesien skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Indonesien var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.	

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraf- ttrædelse	Bemæ rk- ninger
Note- udveksling	03.09.19 56 13.09.19 56	-	-	-	24.06.19 76	-
Aftale Luftfart	10.06.19 75	-	-	<u>BKI nr. 81 af 07.10.1993</u>	24.06.19 76	

Noteveksling om SAS

Danmark fritager iranske luftfartsselskaber for indkomstskat på aktiviteter i Danmark. Iran har meddelt at SAS ligeledes vil blive fritaget for indkomstskat i Iran på deres aktiviteter i Iran.

Se også

Se også www.intamedia.ir/GeneralErrors.aspx?aspxerrorpath=/Default.aspx om Irans skattemyndighed.

C.F.9.2.9.4 Irland

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Irland - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.9.4.1](#))
- Irland - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.9.4.2](#)).

C.F.9.2.9.4.1 Irland - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttræde lse	Bemærk- ninger
DBO	26.03.19 93	-	-	<u>BKI nr. 115 af 03.11.1993</u>	08.10.1993	Virkning Danmark 01.01.1994 Virkning Irland Skatter på indkomst og kapitalgevinst 06.04.1994 Selskabssk at 01.01.1994

						Undtagelse til ovenstående Virkning på udbytte, der er udbetalt den tredivte dag eller senere efter 08.10.1993.
Proto kol	22.07.2014	<u>L5 af 08/10/2014</u>	<u>Lov nr. 1363 af 16.12.2014</u>	<u>BEK nr. 3 af 08.01.2015</u>	23.12.2014	Virkning fra 01.01.2015 Artikel 23, stk. 1, litra c

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Irland har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2013. Se afsnit C.F.8.1.2.3.

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også

- Skat Udland 1999, 118 om skattesystemet i Irland
- www.revenue.ie om Irlands skattemyndighed.

C.F.9.2.9.4.2 Irland - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 5 samt aftalememorandum.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 30 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Irlands indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Irland har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Irlands indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Irlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Irlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 3, stk. 3, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 3, stk. 3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1, svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Bemærk

Fra den 1. januar 2011 har Irland indført en ny skat (Universal Social Charge) i tillæg til indkomstskatten for personer. Skatten erstatter en tidligere skat (Income Levy). Den nye skat pålægges alle personer med en indkomst på mere end 4.004 euro om året. Skatten er omfattet af DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" omfatter også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og i overensstemmelse med international ret er eller senere måtte blive betegnet som en del af kontinentalsoklen eller dens overliggende vande, hvor Danmark kan udøve sine rettigheder med hensyn til havvandet, havbunden og dens undergrund og naturforekomsterne heri.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Irlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

I artikel 5, stk. 4, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Det fremgår af artikel 5, stk. 5, i DBO'en at et foretagende - i tilfælde, hvor en afhængig agent handler på foretagendets vegne i en stat og i denne stat har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn - anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til de i artikel 5, stk. 4, i DBO'en nævnte forhold, som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Irlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Irlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Irlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Rettigheder til fast ejendom i form af fx forkøbsret eller ret til efterforskning eller udnyttelse af naturforekomster er omfattet af artikel 6 i DBO'en. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 81 vedrørende Irlands fortolkning af artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart samt containere

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Hvisden virkelige ledelse har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, hvor skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste ved brug, vedligeholdelse eller udleje af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer, kan ligeledes kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde, med mindre de kun anvendes til transport mellem pladser i den anden kontraherende stat. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, der erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Irlands beskatningsret som kildeland er dog betinget af, at den retmæssige ejer af udbyttet er berettiget til skattegodtgørelse for udbyttet efter bestemmelsen i artikel 10, stk. 3, i DBO'en. Dette betyder, at Irland frafalder beskatningsretten, hvis udbyttedtageren ikke er berettiget til at modtage irsk skattegodtgørelse. Se artikel 10, stk. 2, litra b og c, i DBO'en.

Hvis det modtagende selskab (interessentskaber er ikke omfattet) er hjemmehørende i Irland og direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i Danmark, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan Danmark beskatte bruttobeløbet af udbytter med 0 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 5, stk. 1, litra b), i DBO'en.

Udbytte, der betales af et selskab, der er hjemmehørende i Irland, til et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, og som ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttebetalende selskab, er fritaget for beskatning i Danmark. Se artikel 23, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Definitionen af udtrykket udbytte svarer i princippet til modeloverenskomstens definition. Hverken Danmark eller Irland er forpligtet til at fortolke begrebet udbytte på samme måde, men dobbeltbeskatning skal søges undgået ved gensidig aftale. Se protokollen til DBO'en, punkt 2.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 6, i DBO'en.

Det vil afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bemærk

Subsidiær beskatningsret, jf. artikel 23, stk. 5, i DBO'en. Danmark skal ikke nedsætte skat på indkomst, som er skattefritaget i Irland for en fysisk person, fordi indkomsten ikke er overført til eller modtaget i Irland.

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 11 i DBO'en indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Hverken Danmark eller Irland er forpligtet til at fortolke begrebet renter på samme måde, men dobbeltbeskatning skal søges undgået ved gensidig aftale. Se protokollen til DBO'en, punkt 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af aktier i et ejendomsaktieselskab, hvor mindst 50 pct. af værdien stammer direkte eller indirekte fra fast ejendom, beskattes i det land, hvor ejendommen ligger.

Fortjeneste, som et foretagende i en stat erhverver ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, der er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 4, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Hvis en person har været hjemmehørende i et land i 5 år eller mere, har dette land ret til at beskatte aktiegevinster op til fraflytningstidspunktet. Se artikel 13, stk. 8, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Irlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 13, stk. 2, af MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

183-dages-reglen er betinget af ophold inden for skatteåret (kalenderår).

Bopælslandet er specifikt afskåret fra at beskatte, hvis der foreligger arbejdsudleje. Se artikel 15, stk. 2, litra d, i DBO'en.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der udføres om bord på et skib eller luftfartøj, som et foretagende i en kontraherende stat anvender i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Bemærk

Med virkning for skatteår, der begynder den 1. januar 2015 eller senere, anvendes lempelsesmetoden credit på lønindkomst, som kan beskattes i Irland efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra a, i DBO'en.

Artikel 23, stk. 1, litra c, i DBO'en er ændret ved [Protokol af 22. juli 2014](#). Det betyder, at Danmark i modsætning til tidligere kan beskatte personer, der er hjemmehørende i Danmark og arbejder i Irland, af deres lønindkomst. Danmark kan endvidere beskatte personer, der er hjemmehørende i Danmark og arbejder om bord på fly eller skib i international trafik for et irsk luftfartsselskab eller rederi, dvs. et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i Irland.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelsespersoner
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 22, stk. 4, i DBO'en om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsespersoner

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afgiver fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17 i DBO'en, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende betalinger

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner, livrenter og andre lignende vederlag, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte en person, som var hjemmehørende i dette land, og som senere er blevet hjemmehørende i bopælslandet, af pensioner, livrenter og andre lignende vederlag. Det gælder dog ikke, hvis modtageren af beløbene er statsborger i bopælslandet uden også at være statsborger i kildelandet. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte ydelser efter sociallovgivningen, herunder sociale pensioner. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

"Livrenter" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbare til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum eller et tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 18, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 22 i DBO'en omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller indvinding af naturforekomster (kulbrintevirksomhed). Se artikel 22, stk. 1, i DBO'en.

Boreplatforms-virksomhed uden for kysten danner først fast driftssted, når den har været mere end 365 dage inden for en 18-måneders periode. Se artikel 22, stk. 2, i DBO'en.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og lignende fartøjer. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst ved forsyningsvirksomhed beskattes efter artikel 15, stk. 3, i DBO'en. Se artikel 22, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 22 i DBO'en indeholder en bestemmelse om beskatning af mobile borerigge, når disse flyttes ud af et sokkelområde. Se artikel 22, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 862 af 19. juni 2014 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 23 i DBO'en er ændret ved protokol af 22. juli 2014, artikel I.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Irland kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra a, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Irland nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Irland. Se artikel 23, stk. 1, litra c, i DBO'en.

Irland giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, litra a og d, i DBO'en. Ud over den skat, der er betalt af udbyttet i Danmark, gives der også lempelse for den danske skat, der betales af selskabet af den fortjeneste, hvoraf udbyttet er betalt. Se artikel 23, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Udbytte fra irske selskaber til danske selskaber er efter den 1. januar 2000 generelt fritaget for beskatning i Danmark, hvis det danske selskab ejer mindst 25 pct. af det irske udbyttebetalende selskab. Se artikel 23, stk. 1, litra b og stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.B.3.4](#) om beskatning af udbytte fra datter- og koncernselskabsaktier.

Bopælslandet skal give almindelig creditlempelse for skat på kapitalgevinst, som kildelandet efter artikel 13, stk. 8, i DBO'en har opkrævet ved fraflytning. Se artikel 23, stk. 4, i DBO'en.

Subsidiær beskatningsret

Et land er ikke forpligtet til at nedsætte skat på indkomst, som er skattefritaget for en fysisk person i det andet land, fordi indkomsten ikke er overført eller modtaget i det andet land. Danmark skal fx ikke nedsætte skat på indkomst fra kilder her i landet, der er omfattet af artikel 10-12, hvis den retmæssige ejer, som er hjemmehørende i Irland, ikke bliver beskattet i Irland af indkomsten, fordi den ikke overføres til Irland.

Danmark skal heller ikke som bopælsland nedsætte skatten af indkomst, som Irland som kildeland har ret til at beskatte, hvis Irland ikke beskatter indkomsten, fordi den ikke overføres til Irland. Se artikel 23, stk. 5, i DBO'en.

Eksempel

En dansk montør arbejdede som arbejdsudlejet montør i Irland fra august 2004 til januar 2005. Lønnen blev udbetalt i Danmark og blev ikke overført til Irland, der havde beskatningsretten. Som følge af det dagældende irske remittancesystem blev lønnen ikke beskattet i Irland. Landsskatteretten udtalte, at Danmark efter DBO'ens artikel 23, stk. 5, havde en subsidiær beskatningsret, og hele lønnen kunne derefter beskattes i Danmark. Se [SKM2008.140.LSR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Irlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 25, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Irland.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten stk. 4 og 5, om udveksling af oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 8. oktober 1993 og har virkning fra 1. januar 1994.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artikel 30 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en kan ikke opsiges i de første 5 år efter den er trådt i kraft.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse

Afgørelsen i stikord

Yderligere

Landsskatteretskendelser

SKM2023.298.LSR

Artikel 15 og 23. Skattestyrelsen havde for indkomstårene 2015 og 2016 forhøjet klagerens lønindkomst, således at klagerens lønindkomst både bestod af løn for arbejde udført for H1 Ltd. og overførsler foretaget fra H4 Ltd. til klagerens danske konto i F2-Bank. Skattestyrelsen godkendte ikke lempelse for betalt skat i Irland efter art. 23, stk. 1, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 26. marts 1993 mellem Danmark og Irland vedrørende arbejde udført for H1 Ltd. Landsskatteretten fandt, at klageren for de påklagede indkomstår var skattepligtig til Danmark af lønindkomst modtaget for arbejde udført for H1 Ltd. efter statsskattelovens § 4 samt skattepligtig til Danmark af udbytteindkomst for overførsler foretaget fra H4 Ltd. til klagerens danske konto i F2-Bank efter ligningslovens § 16 A, stk. 1, og stk. 2, nr. 1. Landsskatteretten fandt herefter, at der ikke var grundlag for at meddele lempelse efter artikel 23, stk. 1, litra a, modsætningsvis, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 26. marts 1993 mellem Danmark og Irland, henset til at klageren ikke havde betalt skat af lønindkomsten til Irland. Landsskatteretten fandt endvidere, at der ikke var hjemmel til at meddele klageren lempelse for skat betalt til Storbritannien for arbejde udført for H1 Ltd., idet beskatningsretten til denne lønindkomst alene tilfaldt Irland, jf. artikel 15, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.

SKM2008.140.LSR

Artikel 23. En dansk montør arbejdede som arbejdsudlejet montør i Irland fra august 2004 til januar 2005. Lønnen blev udbetalt i Danmark og blev ikke overført til Irland, der havde beskatningsretten. Som følge af det dagældende irske remittancesystem blev lønnen ikke beskattet i Irland. Landsskatteretten udtalte, at Danmark efter DBO'en artikel 23, stk. 5, havde en **subsidiær beskatningsret**, og hele lønnen kunne derefter beskattes i Danmark.

Skatterådet og
LigningsrådetSKM2022.395.SR

Artikel 5. H8 stillede lagerkapacitet til rådighed for H2 eller H1 afhængig af de gældende leveringsbetingelser. Desuden havde H1 en serviceaftale med H6, der havde en tilsvarende aftale med H2, ifølge hvilken H2 leverede servicen i relation til indkøb og logistik i forbindelse med distribution af X-produkt i Q-område. Disse servicen udførtes af to medarbejdere, der var ansat af H2.

Spørger ønskede derfor bekræftet, at H1's opretholdelse af et varelager i Danmark ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark efter artikel 5, stk. 1, jf. stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland.

Spørger ønskede desuden bekræftet, at arbejdet udført af de danske medarbejdere i H2 på vegne af H1 ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark, jf. artikel 5, stk. 5, jf. stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland.

Skatterådet bekræftede, at varelageret og medarbejdernes arbejde ikke hver for sig udgjorde et fast driftssted efter den dansk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst, men varelageret

set i kombination med medarbejdernes arbejde udgjorde et fast driftssted, jf. antifrakteringsreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten (MLI'ens art. 13, stk. 4). Skatterådet kunne derfor imod Spørgers ønske ikke bekræfte, at der ikke var et fast driftssted i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland.

Af hensyn til tavshedspligten er teksten offentliggjort i en redigeret form.

SKM2020.277.SR

Artikel 5. En medarbejder, der var juridisk ansat i H2, assisterede H1 med indkøb og logistik i forbindelse med distribution af produkter i Skandinavien. H8 stillede lagerkapacitet til rådighed for H1 afhængig af de gældende leveringsbetingelser. Spørger ønskede derfor bekræftet, at H1's opretholdelse af et varelager samt at arbejde udført af den danske medarbejder i H2 på vegne af H1 ikke udgjorde et fast driftssted her i landet, og at selskabet som følge heraf ikke var begrænset skattepligtigt til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a). Skatterådet svarede bekræftende på spørgsmålet.

C.F.9.2.9.5 Island

Island har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. november 1996 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. februar 2012. Se afsnit C.F.8.1.2.3.

Om Island, se i øvrigt afsnit C.F.9.2.14.8 om Norden.

C.F.9.2.9.6 Isle of Man

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Isle of Man - Aftalernes baggrund, formål og historik (C.F.9.2.9.6.1)
- Isle of Man - Gennemgang af aftalerne (C.F.9.2.9.6.2).

C.F.9.2.9.6.1 Isle of Man - Aftalernes baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk -ninger
TIEA	27.10.20 07	<u>L 115 af 13.03.2008</u>	<u>Lov nr. 471 af 17.06.2008</u>	<u>BKI nr. 29 af 01.10.2008</u>	26.09.20 08	Virkning 01.01.2009
Aftale Beskatnin g af indtægt fra opsparing	06.04.20 04 19.11.20 04	-	-	<u>BKI nr. 25 af 29.08.2005</u>	01.01.20 05 jf. dog artikel 17	
Aftale Fysiske personer	30.10.20 07	<u>L 115 af 13.03.2008</u>	<u>Lov nr. 471 af 17.06.2008</u>	<u>BKI nr. 30 af 01.10.2008</u>	26.09.20 08	Virkning Danmark 01.01.2009

						Virkning Isle of man 06.04.20 09
Aftale Skibsdrift eller international flytrafik	30.10.20 07	<u>L 115 af 13.03.2008</u>	<u>Lov nr. 471 af 17.06.2008</u>	<u>BKI nr. 31 af 01.10.2008</u>	26.09.20 08	Virkning 01.01.2009, se dog art. 4, stk. 2
MAP	30.10.20 07	<u>L 115 af 13.03.2008</u>	<u>Lov nr. 471 af 17.06.2008</u>	<u>BKI nr. 32 af 01.10.2008</u>	26.09.20 08	Virkning 01.01.2009, se dog art. 6, stk. 2

Isle of Man er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3.](#)

Se også

Se også www.gov.im/treasury om Isle of Mans skattemyndighed.

C.F.9.2.9.6.2 Isle of Man - Gennemgang af aftalerne

Indhold

- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)
- Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste (MAP)
- Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing
- Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer
- Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik.

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste

Artikel 3 i denne aftale svarer til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) (artikel 9) om associerede foretagender.

Artikel 5 i denne aftale, svarer i store træk til artikel 25 i OECD's modeloverenskomst. OECD's modeloverenskomsts artikel 25, stk. 5, findes ikke i denne aftale. Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#) (artikel 25) om fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler.

Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing

Aftalen er indgået i tilknytning til EU's rentebeskatningsdirektiv, 2003/48/EF. Se afsnit [C.F.8.1.2.4.](#) Aftalen handler om indeholdelse af kildeskat og automatisk informationsudveksling om indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer

Artikel 1: Fysiske personer omfattet af aftalen

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af aftalen

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, der er hjemmehørende i en part, med mindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Der er indsat en specifik bestemmelse om arbejdsudleje, der defineres i overensstemmelse med kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15, punkt 8 ff. Se artikel 5, stk. 3.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller et fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en part (med "part" menes enten Danmark eller Isle of Man), kan beskattes i denne part. Se artikel 15, stk. 4.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 5, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 6: Bestyrelsespersoner

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 7: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 8: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Pensioner og lignende vederlag, sociale ydelser og betalinger efter enhver anden ordning af midler tilvejebragt af Danmark eller Isle of Man, kan beskattes der, hvorfra udbetalingen foretages.

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 9: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis arbejdet udføres i den part, der ikke udbetaler lønnen, kan lønnen kun beskattes i denne part, hvis personen er hjemmehørende i denne part og ikke blev hjemmehørende i denne part kun med det formål at udføre hvervet.

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 10: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 11: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Isle of Man kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Isle of Man, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Isle of Man.

Isle of Man giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Hvis en indkomst kun kan beskattes i Danmark, lempes skatten i Isle of Man efter metoden exemption med progression.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 12: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 13: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 14: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik

Artikel 1: Definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Part" betyder Isle of Man eller Danmark, alt efter sammenhængen.

"International trafik" betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, som drives af en person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

"Indkomst ved drift af skibe eller fly i international trafik" betyder indtægter, bruttoindkomster og fortjeneste opnået ved

- drift af skibe og fly til transport af passagerer og gods
- udleje af skibe eller fly ubemandet (on charter basis), når udlejen er af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik
- salg af billetter og tilsvarende dokumenter og ydelse af tjenesteydelser, der er forbundet ved sådan drift, enten for foretagendet selv eller for ethvert andet foretagende, når sådant salg af billetter eller tilsvarende dokumenter eller ydelse af tjenesteydelser er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik
- brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhængere og lignende udstyr til transport af gods eller varer, når brugen, rådighedsstillelsen eller udlejen er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe eller fly i international trafik
- renter af midler, som er indsat direkte i forbindelse med driften af skibe eller fly i international trafik.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 2: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst, som et foretagende, der drives af en person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, erhverver ved drift af skibe eller fly i

international trafik, kan kun beskattes i denne part. Det samme gælder fortjeneste ved salg af skibe eller fly eller rørlig formue, som er knyttet til driften af skibe eller fly i international trafik.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8 om skibs- og luftfart.

Artikel 3: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 4: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 5: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

C.F.9.2.9.7 Israel

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Israel - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.9.7.1](#))
- Israel - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.9.7.2](#)).

C.F.9.2.9.7.1 Israel - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO Historisk				BEK nr. 85 af 10.11.1966	31.10.1966	Virkning fra skatteåret 1966/67 for Danmarks vedkommende
DBO	09.09.2009	L 16 af 07.10.2009	Lov nr. 1078 af 20.11.2009	BKI nr. 2 af 05.01.2012	29.12.2011	Virkning 01.01.2012

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Israel har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

DBO'en omfatter kun den del af den israelske stat, hvor de israelske skattelove finder anvendelse. Palæstina, Vestbredden, Gaza, Østjerusalem og Golan er derfor ikke omfattet af DBO'en.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Se også

Se også

- Skat Udland 1997, 299 om skattesystemet i Israel
- Se om Israels skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.9.7.2 Israel - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 3.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 30 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Israels indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Israel har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 3, stk. 3, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 3, stk. 3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere finder MLI'ens artikel 3, stk. 2, anvendelse. MLI'ens artikel 3, stk. 2, vedrører begrænsning af lempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og efter dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og
- anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Grønland og Færøerne.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, som har sin virkelige ledelses sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En juridisk person, som er hjemmehørende i et af de to lande efter dette lands lovgivning, og som generelt er fritaget for beskatning, skal anses for at være omfattet af DBO'en. Herved sikres det, at der ikke kan rejses tvivl om, hvorvidt eksempelvis danske pensionskasser er personer i DBO'ens forstand. Se artikel 4, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 4, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Borerig eller et skib, der anvendes ved efterforskning af naturforekomster, udgør et fast driftssted ved varighed af mere end 12 måneder. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

Forbundne virksomheder, der i det væsentligste udøver samme virksomhed eller er beskæftiget med samme projekt eller operation, anses for udøvet af den virksomhed, de er forbundet med, medmindre aktiviteterne udøves samtidigt. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 4, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Når det gælder faste driftssteder beliggende i tredjelande, medfører Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en, at MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, finder anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, indeholder en anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.

Reglen i MLI'ens artikel 10, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.10](#) om MLI'ens artikel 10.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Fortjeneste ved international trafik

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved drift af skibe eller fly i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Hvis et rederi har sin virkelige ledelses sæde om bord på et skib eller en båd, anses ledelsens sæde for at befinde sig i den kontraherende stat, hvor skibets hjemhavn er beliggende, eller, hvis der ikke er en sådan hjemhavn, i den kontraherende stat hvor den, der driver skibet, er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 8 i DBO'en omfatter også fortjeneste ved udlejning af skibe eller fly

- med besætning (time- eller voyage-charter) og
- uden besætning (bareboat-charter), hvis lejeindtægten har nær tilknytning til fortjeneste ved driften af skibe og fly international trafik. Se artikel 8, stk. 3, litra a og b, i DBO'en.

Artikel 8 i DBO'en omfatter også brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere, herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, som anvendes til transport af varer i international trafik. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

For skibs- eller luftfartsvirksomhed, der drives i form af et konsortium fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 8, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 10 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte eller indirekte ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, og denne andel ejes i en uafbrudt periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbyttet udloddes, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 0 pct.

Hvis den retmæssige ejer er den anden kontraherende stat eller denne stats centralbank eller nogen offentlig myndighed eller anden offentlig institution (herunder en finansiel institution), som ejes eller kontrolleres af regeringen i denne anden stat, og som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 0 pct.

Hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller lignende institution, som udbyder pensionsordninger efter nærmere bestemte kriterier, se artikel 10, stk. 2, litra c, i DBO'en kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 0 pct.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 10, stk. 2. MLI'ens artikel 8, stk. 1, får betydning for artikel 10, stk. 2, litra a, i DBO'en.

MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, der betales

- til en pensionskasse
- til en person vedrørende erhvervsobligationer
- til regeringen, en dertil hørende politisk underafdeling eller lokal myndighed eller denne stats centralbank, for enhver form for lån, gældsfordring eller kredit ydet af et af disse organer
- for lån, gældsfordringer eller en kredit, som er garanteret eller sikret af en institution, der har til opgave at sikre eller finansiere internationale handelstransaktioner, og som fuldt ud ejes af staten i dette land.

Se artikel 11, stk. 3, litra a - d, i DBO'en.

Kildelandet kan beskatte renter i alle andre tilfælde med højst 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2, litra a, i DBO'en. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Renteindtægt ved erhvervsvirksomhed kan beskattes efter artikel 7 i DBO'en. Se artikel 11, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe og fly, som anvendes i international trafik, eller af rørlig ejendom, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller fly, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste ved salg af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), som anvendes til transport af varer i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste, som en person, der er hjemmehørende i en stat, erhverver ved salg af aktier, hvis værdi for mere end 50 pct.'s vedkommende direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom beliggende i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat. Andre ejerandele, som ligner aktier, er ikke omfattet af artikel 13 i DBO'en.

For skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik, der drives i form af et konsortium fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Artikel 13 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fraflytterbeskatning af kapitalgevinster og efterfølgende beskatning i tilflytterlandet. Se artikel 13, stk. 8, i DBO'en og protokollen til DBO'en, punkt 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 13, stk. 5, af MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se OECD's modeloverenskomst artikel 15 i afsnit [C.F.8.2.2.15](#).

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der udføres om bord på et skib eller luftfartøj, som et foretagende i en kontraherende stat anvender i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 14, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 15 i DBO'en om bestyrelses honorarer
- Artikel 16 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 15: Bestyrelses honorarer

Artikel 15 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 16 i DBO'en, hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra den ene eller begge stater eller fra en institution, som er anerkendt af den ene eller begge stater som en almenyttig institution. Se artikel 16, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 16 i DBO'en omfatter vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der udbetales for udførelse af hverv i forbindelse med offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 17, stk. 2, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelse. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Overgangsregel

Personer, som

- den 9. september 2009 var hjemmehørende i Israel, og
- på dette tidspunkt modtog pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger, der kan beskattes i Danmark efter artikel 17 i DBO'en.

fritages for beskatning i Danmark af de pågældende beløb, hvis disse efter artikel 17 eller artikel 21 i den tidligere DBO kun kunne beskattes i Israel. Disse bestemmelser omfattede alle private og sociale pensioner.

Fritagelse for beskatning bortfalder, hvis

- den pågældende ophører med at være hjemmehørende i Israel, eller
- de nævnte pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger ophører.

Dette gælder dog ikke, hvis retten til en ydelse ophører og afløses af retten til en anden ydelse i umiddelbar forlængelse heraf. Fx hvis udbetaling af dansk førtidspension eller anden ydelse ophører på grund af overgang til folkepension. Hvis fritagelsen er bortfaldet, kan den ikke gives på et senere tidspunkt. Se lov nr. 1078 af 20. november 2009 § 2.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 17, stk. 1, i DBO'en. Dansk SU er omfattet af artikel 17 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentligt hverv

Artikel 18 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af bestemmelserne i artikel 18 i DBO'en, med mindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Anden indkomst

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 21: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Israel kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Israel, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Israel.

Israel giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 22: Ikke-diskriminering

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 22 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer og stk. 4, andet punktum om gæld.

Intet i denne artikel forpligter et land til at indrømme personer, der ikke er hjemmehørende i dette land de personlige skattemæssige begunstigelser, lempelser og nedsættelser som den giver til personer, der er hjemmehørende i landet. Se artikel 22, stk. 5, i DBO'en.

Bestemmelserne i denne artikel finder kun anvendelse på de skatter, der er nævnt i artikel 2 i DBO'en. Se artikel 22, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 23: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 23 i DBO'en indeholder modeloverenskomstens voldgiftsbestemmelser i deres fulde udstrækning. Se artikel 23, stk. 5, i DBO'en.

Der er dog aftalt en såkaldt mestbegunstigelsesklausul, der betyder, at voldgiftsbestemmelserne først får virkning fra det tidspunkt, hvor tilsvarende bestemmelser i en DBO mellem Danmark og et tredjeland får virkning. Se artikel 23, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit C.F.2.2.25 om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 24: Udveksling af oplysninger

Artikel 24 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 25: Bistand ved inddrivelse af skatter

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 26: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 27: Begrænsning af aftalefordele

Artikel 27 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 27 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Se også

Se også DBO'en artikel 27 om indholdet af bestemmelsen.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Israels indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 27, stk. 1, af MLI'ens artikel 7, stk. 1. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 29. december 2011 og har virkning fra 1. januar 2012.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artikel 30 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en kan ikke opsiges i de første 5 år efter den er trådt i kraft.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse **Afgørelsen i stikord**

**Yderligere
kommentarer**

LSR

TfS 1986, 552 LSR Artikel 14. Ydelser under et kibbutzophold i Israel i form af kost og logi, lommepenge samt betaling af afdrag på studiegæld blev anset for **arbejdsvederlag**.

C.F.9.2.9.8 Italien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Italien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.9.8.1](#))
- Italien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.9.8.2](#)).

C.F.9.2.9.8.1 Italien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk -ninger
DBO Historisk	26.02.1980	-	-	BKI nr. 60 af 01.07.1983	OPHÆV ET	Ophævet ved lov nr. 166 af 15.03.2000
Protokol Historisk	25.11.1988	-	-	BKI nr. 109 af 22.10.1992	OPHÆV ET	Ophævet ved lov nr. 166 af 15.03.2000
DBO Arvemidler	10.03.1966	-	-	BKI nr. 81 af 30.07.1968	07.05.1966	Virkning 07.05.1966
DBO	05.05.1999	L 70 af 27.10.1999	Lov nr. 166 af 15.03.2000	BKI nr. 8 af 12.02.2003	27.01.2003	Virkning 01.01.2004, Art. 19, stk. 1, litra b, har dog virkning fra 01.01.1993, se art. 31, stk. 2, litra a.

Indhold	Status	Henvisninger
---------	--------	--------------

MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39
-----	---------------------	---

Italien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. maj 2006 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. maj 2012. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.mef.gov.it/en og www.finanze.it om Italiens skattemyndighed.

C.F.9.2.9.8.2 Italien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende tillægsprotokol, punkt 1 - 8.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og efter dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og
- andre aktiviteter med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor sådant skib eller luftfartøj udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Foretagendet er ikke et fast driftssted hvis virksomheden er begrænset til sådan virksomhed som nævnt i artikel 5, stk. 3 og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre det til et fast driftssted efter bestemmelserne i stykke 4. Se tillægsprotokollen, punkt 1.

Af artikel 5, stk. 4, fremgår, at en afhængig agent, som i den ene stat handler på vegne af et foretagende i den anden stat, skal anses for at være et fast driftssted i den førstnævnte stat, hvis han har og sædvanligvis udøver en fuldmagt i denne stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet.

Artiklens stk. 5 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende med henblik på en kombination af de omstændigheder der i øvrigt er nævnt i artiklen.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 45.2 vedrørende Italiens fortolkning af kommentarens pkt. 1.1.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Omkostninger, som er afholdt for det faste driftssted omfatter omkostninger, som er direkte forbundet med det faste driftssteds virksomhed. Se tillægsprotokollen, punkt 2.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst 7.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 78 vedrørende Italiens fortolkning i relation til kommentarens pkt. 77.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved driften af skibe eller luftfartøjer i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Hvis den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal den anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, hvor skibet har sit hjemsted eller, hvis et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, hvor skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2.

Fortjeneste ved drift af skibe eller luftfartøjer i international trafik omfatter også fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse, eller udleje af containere (herunder anhængere, pramme og lignende udstyr til transport af varer i international trafik). Det er ikke en forudsætning for at anvende denne bestemmelse, at aktiviteten er led i skibs- eller luftfartsvirksomheden. Se tillægsprotokollen, punkt 3.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Enhver sekundær regulering må kun foretages i overensstemmelse med fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler i artikel 26 og med punkt 7 i tillægsprotokollen. Se artikel 9, stk. 2, og tillægsprotokollen, punkt 7.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, og har ejet denne kapitalandel i en 12-måneders periode forud for den dato, udbyttet er fastsat, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 0 pct.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte renter betalt i forbindelse med kreditsalg af

- industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr eller

- varer, der er leveret af et foretagende til et andet foretagende.

Se artikel 11, stk. 3.

Kildelandet kan heller ikke beskatte renter hvis

- den, der betaler renten er staten eller en af dens politiske eller administrative underafdelinger eller lokale myndigheder eller
- renten er betalt som vederlag for et lån, der er ydet, garanteret eller forsikret af regeringen i den anden stat, denne stats centralbank eller ethvert organ eller formidlende organ (herunder et finansieringsinstitut), der ejes eller kontrolleres af regeringen.

Se artikel 11, stk. 4.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

Det er dog kun bopælslandet, der kan beskatte royalties for anvendelsen af eller retten til at anvende ophavsretten til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde. Dette omfatter ikke royalties for edb-programmel, spillefilm og andre lyd- eller billedoptagelser. Se artikel 12, stk. 3.

"Royalties" omfatter også anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr samt ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, edb-programmel, spillefilm og andre lyd- eller billedoptagelser. Se artikel 12, stk. 4.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk eller administrativ underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 6.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig ejendom, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk.3.

Fortjeneste ved salg af rørlig ejendom, der knytter sig til driften af skibe eller luftfartøjer, omfatter fortjeneste ved salg af containere, herunder anhangere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, hvis de anvendes til transport af varer i international trafik. Se tillægsprotokollen, punkt 6.

Artiklen indeholder ikke en bestemmelse svarende til OECD-modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber.

Italien kan beskatte avancer ved salg af aktier i italienske selskaber, når aktierne sælges af en person, som er hjemmehørende i Danmark, og som har været hjemmehørende i Italien inden for fem år forud for salgstidspunktet. Se artikel 13, stk. 5.

De to lande kan efter egen national lovgivning beskatte urealiserede aktieavancer ved flytning fra det ene land til det andet. Se artikel 13, stk. 6.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 7.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen gælder ikke indkomst fra arbejdsgivere i 3. lande. Det indgår som betingelse for bopælslandets ret til at beskatte, at vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i bopælslandet. Se artikel 15, stk. 2, litra b.

Lønindkomst ved arbejde ombord på et skib eller luftfartøj i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 20 om professorreglen
- Artikel 22, stk. 5 om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesshonorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, eller af artikel 15 eller 16, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner, livrenter og andre lignende vederlag, kan kun beskattes i bopælslandet, uanset om de stammer fra et tidligere ansættelsesforhold eller ikke. Se artikel 18, stk. 1.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og bidragsfinansierede sociale pensioner, hvis modtageren har været hjemmehørende i kildelandet i en periode på mindst 5 år og derefter er blevet hjemmehørende i bopælslandet. Det gælder dog kun, hvis modtageren af betalingen er statsborger i kildelandet uden samtidig at være statsborger i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3.

Sociale ydelser

Ydelser efter den sociale sikringslovgivning kan kun beskattes i kildelandet, medmindre der er betalt bidrag for at modtage ydelserne. Se artikel 18, stk. 2.

Overgangsregel for både private og sociale pensioner

Den personlige og den skattepligtige indkomst nedsættes for personer, som

- senest den 27. oktober 1999 blev hjemmehørende i Italien, og
- på dette tidspunkt modtog private eller sociale pensioner, som efter artikel 18, stk. 2 og 3, kan beskattes i Danmark.

Nedsættelsen

- udgør 50.000 kr. om året, dog højst det beløb, som personen modtager i pension fra Danmark,
- kan ikke medføre, at indkomsten bliver negativ,
- bortfalder, hvis personen bliver hjemmehørende i et andet land end Italien.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbare til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum eller et tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 18, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Løn for at varetage offentlige hverv, der udbetales til en person, der er statsborger i begge lande, kan kun beskattes i kildelandet (udbetalerstaten), medmindre modtageren ikke blev hjemmehørende i bopælslandet kun med det formål at udføre hvervet. Se artikel 19, stk. 1, litra b, og stk. 2, litra b.

Pension for at varetage et offentlige hverv, der udbetales til en person, der er statsborger i begge lande, kan kun beskattes i kildelandet (udbetalerstaten). Se artikel 19, stk. 2, litra b.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 og ikke af artikel 17.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Professorer og lærere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for undervisning eller forskning ved et universitet eller anden lignende undervisningsinstitution under midlertidigt ophold beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er professor eller lærer
- personen er eller umiddelbart forud for sit besøg var hjemmehørende i det andet land
- opholdet varer under et år.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#) om professorreglen
- DBO'en artikel 20 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 21: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen omfatter forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 22, stk. 1.

Kulbrintevirksomhed udgør et fast (drifts)sted, hvis aktiviteterne strækker sig ud over 30 dage inden for enhver 12-måneders periode. Se artikel 22, stk. 2.

Virksomhed på borerig ud for kysten udgør et fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en periode eller perioder, der overstiger 365 dage inden for en 18-måneders periode. Se artikel 22, stk. 3.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og lignende fartøjer. Se artikel 22, stk. 4.

Løn og lignende vederlag til skibs- og flybesætninger i forbindelse med forsyningsvirksomhed kan kun beskattes der, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 22, stk. 5. Dette er i overensstemmelse med bestemmelsen i artikel 15, stk. 3, om international trafik.

Artiklen indeholder en bestemmelse for beskatning af kapitalgevinster i de tilfælde, hvor en borerig ejet af et foretagende i det ene land flyttes væk fra det andet land kontinentalsokkel. I sådanne tilfælde kan kapitalgevinster - værdistigning på borerigge - ikke beskattes i det andet land. Genvundne afskrivninger kan beskattes. Se artikel 22, stk. 6.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om beskatning af indkomster, der betales mellem personer med særlig forbindelse. Se artikel 23, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Italien kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Italien, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Italien.

Italien giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fristen for at indgive en anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure er senest 2 år fra den første meddelelse om den foranstaltning, som giver anledning til en beskatning, som anses for at være i strid med DBO'en. Se artikel 26, stk. 1.

I protokollen er det præciseret, at den gensidige aftaleprocedure ikke træder i stedet for de nationale klagebehandlingsprocedurer. Se tillægsprotokollen, punkt 7.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 26, stk. 4 og 5, om udveksling af oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 30: Tilbagebetaling

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen indeholder en bestemmelse om at ansøgning om tilbagebetaling skal ske i form af en officiel attest. Se artikel 30, stk. 2.

Se også

Se også DBO'en artikel 30 om indholdet af bestemmelsen.

DBO'en trådte i kraft den 27. januar 2003 og har virkning fra 1. januar 2004.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2023.70.SR	Artikel 4. Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Italien, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted. For så vidt angik spørgers personlige interesser i Danmark havde spørger sin hustru og deres børn bosiddende i Danmark. Spørger ville bo hos dem i weekends fra fredag til søndag (dog ikke hver weekend) og derudover ca. en uge pr. måned i gennemsnit over året, hvor det var arbejdsmæssigt muligt. For så vidt angik de personlige interesser i Italien havde spørger sin familie. Spørgers venner var ligeledes bosiddende i Italien. Spørger havde ikke økonomiske interesser i Danmark (investeringer eller erhvervsinteresser), men ville i et vist omfang arbejde her i landet. Spørgers erhvervsinteresser var i Italien, hvor han ville udføre langt det meste af sit arbejde. Spørger ville kun udføre arbejde i Danmark i begrænset omfang. Spørger havde en stor villa i Italien. Langt de fleste af spørgers øvrige aktiver befandt sig også i Italien. Skatterådet fandt, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, i hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser (midtpunkt for livsinteresser), jf. den dansk-italienske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a). Skatterådet fandt, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Italien, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Italien, da det var i denne stat, hvor han	

	sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.	
<u>SKM2016.496.SR</u>	Artikel 4. Det var forudsat i besvarelsen, at personen, der var italiensk statsborger, ville få bopæl i Danmark, når dennes hustru erhvervede helårsbolig i Danmark. Det var også forudsat, at den pågældende ville tage ophold i Danmark efter <u>KSL § 7</u>, stk. 1, idet der på grund af arbejde ikke var tale om kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Personen havde fortsat bopæl i Italien, hvor den pågældendes investeringer og erhvervsinteresser også lå. Personen ville helt overvejende arbejde i Italien, hvor denne var administrerende direktør, bestyrelsesmedlem og medejer af den italienske C-koncern. Derudover varetog vedkommende også andre hverv i Italien. På grund af personens fortsat stærke tilknytning til Italien kunne det ikke afgøres, i hvilken stat personen havde midtpunkt for sine livsinteresser. Da personen overvejende opholdt sig i Italien, blev den pågældende anset for skattemæssigt hjemmehørende i Italien efter den dansk/italienske DBO artikel 4.	
<u>SKM2014.741.SR</u>	Artikel 11. Skatterådet bekræfter, at et amerikansk selskab og et italiensk selskab ikke er begrænset skattepligtige efter <u>SEL § 2</u>, stk. 1, litra c, af likvidationsprovenu fra et dansk selskab, som udloddes samme år, som selskabet ophører, idet likvidationsprovenuet ikke er omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1. Uanset om likvidationsudlodningen videreudloddes af det amerikanske selskab og det italienske selskab, ændres besvarelsen ikke herved, idet de bagvedliggende ejere er fysiske personer bosiddende i EU/EØS, der ikke er begrænset skattepligtige af aktieavancerne.	

C.F.9.2.10 Jamaica - Jugoslavien

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Jamaica ([C.F.9.2.10.1](#))
- Japan ([C.F.9.2.10.2](#))
- Jersey ([C.F.9.2.10.3](#))
- Jordan ([C.F.9.2.10.4](#))
- Jugoslavien ([C.F.9.2.10.5](#))

C.F.9.2.10.1 Jamaica

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Jamaica - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.10.1.1](#))

- Jamaica - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.10.1.2](#)).

C.F.9.2.10.1.1 Jamaica - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemær- k-ninger
DBO	16.08.1990	-	-	BKI nr. 24 af 12.02.1992	10.10.1991	Virknin g kildeskat 01.11.1991 Virknin g andre skatter 01.01.1992
TIEA	04.12.2012			BKI nr. 23 af 25.11.2013	13.10.2013	

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Jamaica har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2019. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel:

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter

Se også

Se også www.jamaicatax.gov.jm om Jamaicas skattemyndighed.

C.F.9.2.10.1.2 Jamaica - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende protokol.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og i overensstemmelse med international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til:

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og
- andre aktiviteter med henblik på økonomisk efterforskning og udnyttelse af området

DBO'en omfatter ikke Grønland og Færøerne.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fast driftssted er udvidet med:

- et lager eller lokaliteter, der anvendes som salgssted. Se artikel 5, stk. 2, litra f
- en lagerbygning med hensyn til en person, der yder lagerfaciliteter til andre. Se artikel 5, stk. 2, litra g

Et bygnings-, anlægs-, samle-, monterings- eller opmudringsarbejde og en borerig eller et skib, der anvendes til efterforskning eller udvinding af naturforekomster, samt tilsyn i forbindelse hermed udgør fast driftssted, hvis det varer i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode. Se artikel 5, stk. 2, litra i.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 4, fremgår, at et foretagende i tilfælde, hvor en afhængig agent handler i den ene stat på vegne af et foretagende i den anden stat, anses for at have et fast driftssted i den førstnævnte stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, hvis denne person:

- a) har og sædvanligvis i denne stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i stykke 3, og som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i nævnte stykke; eller
- b) ikke har nogen sådan fuldmagt, men i den førstnævnte stat sædvanligvis opretholder et varelager, hvorfra han regelmæssigt leverer varer på foretagendets vegne

En uafhængig agent skal anses for afhængig, hvis stort set hele agentens virksomhed vedrører et foretagende. Indbyrdes forbundne selskaber anses ikke for en virksomhed, så agentens arbejde på koncernforbundne virksomheder anses som arbejder for forskellige virksomheder. Se artikel 5, stk. 5, og protokollen.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende med henblik på en kombination af de omstændigheder der i øvrigt er nævnt i artiklen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Reglen omfatter i modsætning til modeloverenskomsten også enhver forkøbsret eller lignende rettighed med hensyn til ejendommen. Se artikel 6, stk. 2.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I den indkomst, der skal henføres til det faste driftssted, indgår også indkomst ved erhvervsvirksomhed af samme eller lignende art, der udøves udenfor det faste driftssted, medmindre virksomheden kan påvise, at sådan anden erhvervsvirksomhed ikke med rimelighed kunne være varetaget af det faste driftssted. Se artikel 7, stk. 2.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Der er dog indsat visse fradragsbegrænsninger. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 6.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 7.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Hvis den virkelige ledelse har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, hvor skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2.

Fortjeneste, som et foretagende har ved at anvende, opretholde eller udleje containere (herunder anhængere, pramme og lignende materiel til transport af containere), der anvendes til transport af varer i international trafik, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 3.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Artikel 8, stk. 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af kapitalen henholdsvis stemmeretten i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det

modtagende selskab (dog ikke interessentskab eller et kommanditselskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 10 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen henholdsvis stemmeretten skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se stk. 2, litra a).

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Subsidiær beskatningsret, jf. artikel 24, stk. 4, hvorefter kildelandet ikke er forpligtet til at nedsætte skatten på udbytte, hvis modtageren af udbyttet kun beskattes i bopælslandet med hensyn til den del af udbyttet, der er overført til eller modtaget i bopælslandet. Skattefritagelsen gælder i så tilfælde kun den del af udbyttet, der er overført til eller modtaget i bopælslandet.

Skattefritagelse og lempelse vedrørende udbytte kan bortfalde, hvis modtageren kontrolleres af en person, der er hjemmehørende i et tredjeland, som ikke har en DBO med kildelandet. Se artikel 14.

Beløb, der overføres fra et fast driftssted i et land til et selskab i et andet land, kan beskattes med højst 10 pct. af bruttobeløbet i kildelandet. Se artikel 10, stk. 6. Denne regel kan udnyttes af Jamaica, der har intern hjemmel til at beskatte med 33 pct. efter selskabsskat.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 12,5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, hvis modtageren er en af de kontraherende stater eller visse institutioner. Se artikel 11, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes af både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende film eller bånd til radio- og fjernsynsudsendelser og anvendelsen af eller retten til at benytte industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr (leasing). Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende.

Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Ledelsesgodtgørelse

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Ledelsesgodtgørelse kan beskattes af både bopæls- og kildelandet. Kildelandets beskatningsret er begrænset til 10 pct. Se artikel 13, stk. 1 og 2.

"Ledelsesgodtgørelse" omfatter betalinger af enhver art til enhver person - bortset fra ansatte hos den person, der præsterer betalingerne - for eller med hensyn til:

- tilvejebringelse af industriel eller kommerciel rådgivning eller ledelse,
- teknisk bistand eller lignende bistand eller tjenester

Se artikel 13, stk. 3.

Bemærk

Ledelsesgodtgørelse omfatter ikke betalinger for frit erhverv. De er omfattet af artikel 16. Se artikel 13, stk. 3. Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis den, der modtager ledelsesgodtgørelsen, har fast driftssted i kildelandet. Se artikel 13, stk. 4. Artiklen har en bestemmelse om hvor en godtgørelse skal anses at stamme fra. Se artikel 13, stk. 5. Artiklen indeholder en bestemmelse om særlige forbindelser mellem udbetaler og modtager. Se artikel 13, stk. 6. Personer, der modtager ledelsesgodtgørelse, kan vælge at lade denne beskattes efter artikel 7. Se artikel 13, stk. 7.

Se også

Se også DBO'en artikel 13 om det nærmere indhold af bestemmelsen.

Artikel 14: Begrænsning af fordele

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

De to lande kan nægte at nedsætte skatten efter artiklerne 10, 11, 12 og 13, når modtageren kontrolleres af en person, der er hjemmehørende i et tredjeland, som ikke har en DBO med kildelandet.

Se også

Se også DBO'en artikel 14 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 15: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter indkomst ved salg af aktier i selskaber, der hovedsageligt består af ejendomme. Se artikel 15, stk. 1. "Hovedsageligt" betyder 50 pct. eller mere. Se protokollen. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt.

Fortjeneste ved afhændelse af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 15, stk. 3.

Salg af aktier beskattes i det land, hvor selskabet ligger, hvis de solgte aktier udgør en besiddelse på mindst 30 pct. i selskabet. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13 om fortjeneste ved afståelse af formuegenstande.

Artikel 16: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten for 2000.

Kildelandet kan beskatte indkomst fra frit erhverv, hvis:

- det samlede ophold i en eller flere perioder i skatteåret (kalenderåret) udgør 90 dage eller mere, eller
- vederlaget betales af en person, der er hjemmehørende i arbejdslandet eller udredes af et fast driftssted eller fast sted i arbejdslandet, og overstiger et beløb svarende til 45.000 kr. i et indkomstår

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 17: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 17, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 17, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 18 om bestyrelses honorarer
- Artikel 19 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 21 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 18: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16 om bestyrelses honorarer.

Artikel 19: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 19, stk. 2, finder anvendelse, hvad enten den person, som indkomsten tilfalder, kontrolleres af kunstneren eller sportsudøveren, eller dette ikke er tilfældet. Se protokollen.

Bestemmelsen kan ikke anvendes:

- hvis kunstnerens eller sportsudøverens besøg i væsentligt omfang støttes af offentlige midler fra bopælslandet,
- på en almennyttig organisation, hvis indkomst ikke for nogen dels vedkommende betales til indehavere eller medlemmer af organisationen
- på en kunstner eller sportsudøver for tjenester udført for en organisation som nævnt ovenfor

Se artikel 19, stk. 3.

Bemærk

Artikel 19 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 21 om offentligt hverv eller artikel 17 eller 18, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 21, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 20: Pensioner, livrenter, betalinger modtaget i henhold til socialt sikringssystem og underholdsbidrag

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Alle pensioner, både offentlige og private, livrenter samt sociale sikringsydelser, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 20, stk. 1.

Underholdsbidrag kan kun beskattes i modtagerens bopælsland. Det gælder dog kun, hvis bidragyderen har fradrag for underholdsbidraget. Hvis bidragyderen ikke har fradrag, kan underholdsbidraget kun beskattes i kildelandet. Det kræver dog, at det kan beskattes efter interne regler. Se artikel 20, stk. 3.

"Livrenter" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbare til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum eller et tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag, der ikke består i udførelse af hverv. Se artikel 20, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 21: Offentlige hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 21 og ikke af artikel 19.

Artikel 22: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Studerende eller praktikanter, der er omfattet af artikel 22, beskattes ikke af vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, som ikke overstiger 20.000 DKK eller det tilsvarende beløb i jamaicansk valuta inden for et indkomstår. Det er en forudsætning for fritagelsen, at arbejdet er direkte forbundet med studiet eller er nødvendigt for vedkommendes underhold.

Beløbet nedsættes ikke, selv om den studerende kun opholder sig i Danmark en del af et kalenderår.

Skattefritagelse efter artikel 22 er begrænset til den periode, der med rimelighed eller normalt er nødvendig for at færdiggøre uddannelsen. Fritagelsen kan højst gives i 5 sammenhængende år efter første opholdsdag i Danmark.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 23: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 23, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Jamaica kan beskatte efter overenskomsten. Se artikel 24, stk. 1, litra a og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Jamaica, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Jamaica. Se artikel 24, stk. 1, litra c.

Matching credit

Danmark giver matching credit i en række tilfælde, hvor der efter jamaicansk lovgivning er bevilget skattefritagelse som erhvervsfremme. Se artikel 24, stk. 3.

Se også

Se også afsnit C.F.2.2.23.3 om matching credit.

Subsidiær beskatningsret

Et land er ikke forpligtet til at nedsætte skat på indkomst, som er skattefritaget i det andet land, fordi indkomsten ikke er overført eller modtaget i det andet land. Danmark skal fx ikke nedsætte skat på indkomst fra kilder her i landet, der er omfattet af artikel 10-12, hvis den retmæssige ejer, som er hjemmehørende i Jamaica, ikke bliver beskattet i Jamaica af indkomsten, fordi den ikke overføres til Jamaica.

Bopælslandet skal heller ikke nedsætte skatten af indkomst, som kildelandet har ret til at beskatte, hvis kildelandet ikke beskatter indkomsten, fordi den ikke overføres til kildelandet. Se artikel 24, stk. 4.

Jamaica giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter overenskomsten. Se artikel 24, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 1, 2. pkt., om, at ikke-diskriminering også skal anvendes over for personer, der ikke er hjemmehørende i nogen af staterne.

Jamaica skal kunne opkræve skat hos et forsikringsselskab som er hjemmehørende i Danmark. Se artikel 5, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4 og 5, om anmodning om oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit C.F.8.28 om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 10. oktober 1991 og har virkning fra den 1. januar 1992.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en kan ikke opsiges i de første 5 år efter den er trådt i kraft.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.10.2 Japan

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Japan - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.10.2.1](#))
- Japan - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.10.2.2](#))

C.F.9.2.10.2.1 Japan - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttredelse
DBO Historisk	03.02.1968	-	-	BKI nr. 132 af 16.12.1968	26.07.1991
DBO med tilhørende protokol	11.10.2017	L 32 af 03.10.2018	Lov nr. 1292 af 21.11.2018 BEK nr. 1452 af 10.12.2018	BKI nr. 1 af 16.01.2019	27.12.2018
Noteveksling om virkningstidspunkt for indbringelse af sager til voldgiftsbehandling, jf. artikel 24, stk. 5.	05.11.2021	-	-	BKI nr. 2 af 24.01.2022	-

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Ikke indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1

Japan har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Se også

Se også

- [Skd. cirkulære nr. 104 af 31. marts 1970 \(vejledning til ophævet DBO\)](#)
- Skat Udland 1997, 67, om det japanske skattesystem
- www.nta.go.jp/foreign_language/index.htm om Japans skattemyndighed.

C.F.9.2.10.2.2 Japan - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende protokol.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 31 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

DBO'ens 31 artikler

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begrebet "skattemæssigt transparent" er nærmere defineret i stk. 2.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og betyder, når anvendt i en geografisk betydning, hele Kongeriget Danmarks territorium, herunder ethvert område uden for Kongeriget Danmarks territorialfarvand, som i overensstemmelse med international ret og ifølge dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, inden for hvilket Kongeriget Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og med hensyn til anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

"International trafik" betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, undtagen når skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat;

"Pensionsinstitut" betyder enhver person:

(i) som er etableret efter lovgivningen i en kontraherende stat;

(ii) som primært drives med henblik på at administrere pensionsydelser eller andre lignende vederlag eller at stille sådanne ydelser til rådighed eller som primært drives med henblik på at opnå et afkast til fordel for andre pensionsinstitutter; og

(iii) som i denne kontraherende stat er indrømmet skattefritagelse eller nedsat eller udskudt beskatning med hensyn til indkomst, der hidrører fra de aktiviteter, som er nævnt i punkt (ii).

Artiklen nævner ikke i stk. 2, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Den interne japanske beskatning af non-permanent resident taxpayers omfatter dels indkomst fra kilder i Japan, dels fra kilder uden for Japan, som udbetales i eller overføres til Japan. Se SKAT's kommentar i TfS 1993, 403 TSS til afgørelsen TfS 1993, 403 LR, hvoraf det fremgår at spørgeren blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i Japan.

Se dog artikel 21, stk. 10 om begrænsning af nedsættelse af beskatningen eller skattefritagelsen af indkomsten, således at dette kun gælder den del af indkomsten, som er indført eller modtaget i Japan.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Virksomhed med boreplatforme, skibe eller andre installationer, der anvendes ved efterforskning af naturforekomster, udgør kun et fast driftssted, hvis virksomheden ligeledes strækker sig ud over 12 måneder.

I artiklens stk. 5, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Ifølge protokollens pkt. 2 kan indkomst og fortjeneste, der er erhvervet af en i Danmark hjemmehørende silent parter i et japansk silent partnership, altid beskattes i Japan, hvis indkomsten eller fortjenesten hidrører fra Japan.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 1.

Et dansk foretagende, der driver skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik er fritaget for japansk virksomhedsskat. Se artikel 8, stk. 2.

Artikel 8 omfatter også fortjeneste ved:

- udlejning af skibe eller fly uden besætning (bare-boat) og
- fortjeneste ved anvendelse, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhængere og lignende udstyr til transport af containere), som anvendes til transport af gods eller varer;

når sådan udleje henholdsvis anvendelse, rådighedsstillelse eller udleje, har nær tilknytning til foretagendets drift af skibe eller fly i international trafik. Se artikel 8, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Stk. 3 fastslår, at der ikke må foretages en regulering af indkomsten som nævnt i stk. 1, når der er forløbet 10 år fra udløbet af det indkomstår, som indkomsten vedrører.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Ifølge stk. 2 er kildelandets beskatningsret fastsat til 15 pct. af bruttobeløbet af udbyttet. Dog følger det af stk. 3, at kildelandets beskatningsret er fastsat til 0 pct., hvis den retmæssige ejer er et

selskab, der i en periode på seks måneder op til beslutningen om udbytteudlodningen direkte har ejt mindst 10 pct. af stemmeretten (Japan) henholdsvis kapitalen (Danmark) i det udbetalende selskab, eller hvis den retmæssige ejer er et pensionsinstitut.

Begrænsningerne i kildelandets beskatningsret berører ikke kildelandets adgang til at beskatte selskabet af den indkomst, hvoraf udbyttet er betalt, jf. stk. 4.

Endvidere gælder begrænsningen i forhold til selskaber og pensionsinstitutter ikke, hvis det udbetalende selskab kan fradrage det udbetalte udbytte ved indkomstopgørelsen, jf. stk. 5.

Udtrykket "udbytte" defineres i stk. 6 og omfatter i relation til overenskomsten indkomst af aktier eller andre rettigheder, der ikke er gældsfordringer.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bemærk

Se artikel 21 om de særlige ekstra krav for at blive berettiget til de fordele, der følger af artikel 10.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I stk. 2 er det ikke alle renter, men kun visse nærmere opregnede renter, der også kan beskattes i den stat, hvor betaleren er hjemmehørende (kildestaten).

Se afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Bemærk

Se artikel 21 om de særlige ekstra krav for at blive berettiget til de fordele, der følger af artikel 11.

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Artikel 12: Royalties

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#)

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Bemærk

Se artikel 21 om de særlige ekstra krav for at blive berettiget til de fordele, der følger af artikel 12.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Af stk. 4 fremgår, at hvis mere end 50 pct. af værdien af aktier m.v. i et selskab m.v. på noget tidspunkt inden for 365 dage forud for afhændelsen består i fast ejendom, der er beliggende i en stat, kan gevinst ved afhændelse af disse aktier m.v. beskattes i denne stat, jf. modeloverenskomsten. Men dette gælder ikke, hvis disse aktier m.v. handles på en anerkendt fondsbørs som angivet i artikel 21, stk. 7, litra b og den hjemmehørende og personer forbundet med denne hjemmehørende samlet ejer 5 pct. eller mindre af den pågældende aktieklasse m.v.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Personligt arbejde i ansættelsesforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Vederlag ved arbejde i ansættelsesforhold, der udføres om bord på et skib eller fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en kontraherende stat, beskattes i denne kontraherende stat. Se artikel 15, stk. 3.

Bemærk

Bemærk, at der er fastsat en overgangsregel i artikel 30, stk. 6, for den nu ophævede professorregel (tidligere artikel 20).

Se også

Se også

- Artikel 15 om bestyrelses honorar
- Artikel 17 om optrædende kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 15: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Optrædende kunstnere og sportsudøvere

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Pensioner og andre lignende vederlag, som retsmæssigt ejes af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne kontraherende stat, medmindre de er omfattet af artikel 18, stk. 2, om pension fra udøvelse af offentlige hverv.

Sådanne pensioner og andre lignende vederlag kan dog også beskattes i den anden kontraherende stat, hvis de hidrører fra denne anden kontraherende stat.

Artiklen omfatter alle udbetalinger fra pensionsordninger, uanset om der er tale om betalinger i forbindelse med tidligere ansættelsesforhold eller ej. Se bemærkningerne til artikel 17 i [lovforslaget](#).

Danmark kan beskatte personer, der er hjemmehørende i Japan, af danske offentlige og private pensioner, fx udbetalinger fra private pensionsordninger, som er skattebegunstiget efter PBL, sociale pensioner, sygedagpenge, andre sociale ydelser, arbejdsløshedsdagpenge samt stipendier efter SU-loven. Se bemærkningerne til [lovforslaget](#), pkt. 3.1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentligt hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. For lærlinge gælder skattefriheden kun i en periode på 1 år regnet fra datoen for påbegyndelse af uddannelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Anden indkomst

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en regel om beskatning i tilfælde af en særlig forbindelse mellem personer, som har givet anledning til en aftale om en højere indkomst end det, som ville være blevet aftalt, hvis en sådan forbindelse ikke havde foreligget jf. artikel 20, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 21: Berettigelse til fordele

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der er både tale om en såkaldt LOB-bestemmelse ("Limitation of Benefits") i artikel 21, stk. 1 - 8 og i artikel 21, stk. 10, samt en PPT-bestemmelse ("Principal Purpose Test") i artikel 21, stk. 9.

Formålet med artiklen er dels at begrænse anvendelsen af overenskomstens bestemmelser (begunstigelser) til særligt kvalificerede personer/selskaber mv. dels at begrænse anvendelsen af overenskomstens fordele i de tilfælde, hvor der foreligger misbrug af overenskomstens øvrige bestemmelser.

En fysisk person hjemmehørende i Japan eller Danmark er altid berettiget til overenskomstfordele. Det gælder også for de to staters regeringer, politiske underafdelinger, lokale myndigheder, statens centralbank, visse børsnoterede selskaber samt pensionsinstitutter, hvor mindst 50 pct. af deltagerne er hjemmehørende i et af landene. Dertil kommer, at det gælder for

selskaber mv., når personer, der er hjemmehørende i Danmark eller Japan og kan anses for en kvalificeret person efter de nævnte regler herom, ejer mindst 50 pct. af selskabet mv., jf. artikel 21, stk. 1-2.

Artikel 21, stk. 3 indeholder særlige regler om opnåelse af fordele når det gælder pensionsinstitutter mv.

Artikel 21, stk. 4 indeholder et ejertidskrav på 12 måneder.

Artikel 21, stk. 5 angiver betingelser for opnåelse af fordele, når der er tale om erhvervsvirksomhed.

Artikel 21, stk. 6 indeholder en regel om opnåelse af fordele, såfremt disse fordele ikke kan opnås ifølge artikel 21, stk. 3 eller stk. 5

Artikel 21, stk. 7 indeholder definition af begreberne hovedklasse af aktier, anerkendt fondsbørs og begunstiget på samme måde.

Artikel 21, stk. 8 omhandler situationer, hvor en indkomst anses for at henhøre til et fast driftssted i et tredjeland.

Artikel 21, stk. 9 indeholder den såkaldte Principal Purpose Test (PPT).

Artikel 21, stk. 10 begrænser fordelene i kildestaten, når en person hjemmehørende i en stat alene beskattes af indkomst, der er indført eller modtaget i denne stat.

Danmark har en regel om misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomster i LL § 3, stk. 3. Se afsnit [C.I.4.2](#).

Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver som bopælsland almindelig creditlempelse på skat af indkomst, der kan beskattes i kildelandet. Se artikel 22, stk. 1 og stk. 2, litra a og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Japan, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Japan. Se artikel 22, stk. 2, litra c.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke en bestemmelse svarende til modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2 om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen om voldgift i stk. 5 har ifølge artikel 30, stk. 3, litra a, punkt i, virkning for sager, der er indbragt efter artikel 24, stk. 1, fra den 5. november 2021. Artikel 24, stk. 5, har ifølge artikel 30, stk. 3, litra a, punkt ii, desuden virkning for sager, der er indbragt før den 5. november 2021, men i dette tilfælde kan ingen uløste spørgsmål i sagen undergives voldgift før den 5. november 2023. Se [BKI nr. 2 af 24.01.2022](#) om noteveksling om indbringelse af sager til voldgiftsbehandling.

Protokolbestemmelsen omhandler fastlæggelsen af voldgiftsproceduren mv.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om, at en advokat ikke kan forpligtes til at røbe fortrolig kommunikation med sin klient. Se artikel 25, stk. 3, litra d.

Artikel 25 har virkning fra datoen for overenskomstens ikrafttræden uden hensyn til datoen for opkrævning af skatterne eller det indkomstår, som skatterne vedrører. Se artikel 30, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Bistand ved inddrivelse af skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklens stk. 6, der omhandler de kompetente myndigheders pligt til at orientere hinanden om handlinger, der vedrører suspension og afbrydelse af tidsfrister, findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 26 har virkning fra datoen for overenskomstens ikrafttræden uden hensyn til datoen for opkrævning af skatterne eller det indkomstår, som skatterne vedrører. Se artikel 30, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Overskrifter

Artiklen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Det fremgår af artiklen, at de overskrifter, der anvendes i overenskomsten kun er medtaget for at gøre henvisningsadgangen nemmere og har ingen betydning for fortolkningen af overenskomsten.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 27. december 2018 og har virkning fra den 1. januar 2019.

For så vidt angår artikel 24, stk. 5, om løsning af vanskeligheder og tvivlsspørgsmål ved voldgift, så træder denne bestemmelse dog først i kraft, når der foreligger en udtrykkelig aftale herom mellem Danmark og Japan eller når en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og et tredjeland, der indeholder en voldgiftsbestemmelse, er i kraft over for det pågældende tredjeland. Se artikel 30, stk. 3, litra b.

De kompetente myndigheder i Danmark og Japan er ved breve af 5. november 2021 blevet enige om, at artikel 24, stk. 5, skal have virkning for sager, der er indbragt fra den 5. november 2021. For sager, der er indbragt før den 5. november 2021, kan ingen uløste spørgsmål i sagen undergives voldgift før den 5. november 2023. Se [BKI nr. 2 af 24.01.2022](#) om noteveksling om indbringelse af sager til voldgiftsbehandling.

Artikel 25 om udveksling af oplysninger og artikel 26 om bistand ved inddrivelse af skatter har virkning fra datoen for overenskomstens ikrafttræden uden hensyn til datoen for opkrævning af skatterne eller det indkomstår, som skatterne vedrører.

Den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst af 3. februar 1968 ophører med at have virkning fra og med den dato, hvorfra den nye overenskomst finder anvendelse.

En fysisk person, der er berettiget til fordele som følge af artikel 20 i den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst af 3. februar 1968, fortsætter med at være berettiget til disse fordele indtil udløbet af den i artikel 20 fastsatte periode. Artikel 20 omhandler professorer, der opholder sig midlertidigt i en periode på max. to år i en af de to stater for at undervise eller drive forskning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en kan ikke opsiges i de første 5 år efter den er trådt i kraft.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse

Afgørelsen i stikord

**Yderligere
kommentarer**

Skatterådet og Ligningsrådet

Artikel 4. Spørger ejede 50 % af et selskab, hvor han var ansat som direktør. Spørger rejste til Vietnam med sin familie i 7 måneder for at udbygge og pleje selskabets kunderelationer i Vietnam. Opholdet ville samtidig bestå af turistmæssige aktiviteter i spørgers fritid og under eventuel ferieafvikling.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtigt til Danmark, imens han var i Vietnam, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Vietnam. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Vietnam skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Vietnam var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.

Skatterådet kunne derudover bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter ligningslovens § 33 A. Skatterådet lagde vægt på, at opholdet i Vietnam havde en sammenhæng med selskabets forhold, og at der ikke var tale om en situation, hvor spørger af egen drift og uafhængigt af selskabet valgte at bosætte sig i udlandet. Skatterådet lagde også vægt på, at beslutningen om udlandsopholdet var truffet af selskabets ledelse, som ikke alene udgjordes af spørger, og at opholdet havde til formål at styrke selskabets samarbejder i Vietnam. Der var således indgået en aftale om, at spørger i en periode var beskæftiget ved et arbejdssted uden for riget. Skatterådet kunne i den forbindelse desuden bekræfte, at spørger ville være berettiget til fuld lempelse for løn, der blev optjent i Vietnam, og til halv lempelse for løn, der blev optjent ved eventuelle kundebesøg i Kina, Japan og Australien.

Skatterådet kunne endeligt bekræfte, at spørger var skattepligtig efter ligningslovens § 16, stk. 3, af værdien af den bolig, som selskabet lejede og stillede til rådighed for spørger i Vietnam. Da udlejer var en uafhængig tredjemand, blev betalingen for lejemålet anset for at være fastsat til markedslejen, og den skattepligtige værdi skulle derfor ikke fastsættes efter ligningsloven § 16, stk. 9.

Artikel 5. H1 var et japansk selskab som påtænkte at oprette en repræsentationsenhed i Danmark. H1 ville ansætte A, der var ansat i H1's datterselskab H2. H1 ville leje kontorplads/skrivebord hos H2. Repræsentationskontoret skulle være repræsentant for moderselskabet H1 i Danmark i relation til koncernselskaber, fremme teknisk og finansielt samarbejde mellem moderselskabet H1 og koncernselskaber og agere som kommunikationskanal mellem moderselskabet H1 og koncernselskaber. Repræsentationsenheden fik ikke kunderettede opgaver. Skatterådet fandt, at H1 fik et fast forretningssted i Danmark, hvorfra selskabet udøvede dets virksomhed, men at det arbejde, som repræsentationsenheden udførte i Danmark via A, alene var af hjælpende karakter. Skatterådet bekræftede, at H1 ikke fik fast driftssted i Danmark.

Artikel 5. Skatterådet bekræftede, at A Ltd., som var hjemmehørende i Japan, ved udførelsen af de beskrevne aktiviteter ikke var begrænset skattepligtig til Danmark efter reglerne i [selskabsskattelovens § 2](#), stk. 1, litra a. Det var Skatterådets opfattelse, at arbejdet udført af medarbejderne i

Danmark for A Ltd. kunne anses for at være af forberedende og hjælpende karakter, jf. artikel 5, stk. 4, litra e, i modeloverenskomsten. Der var tale om en konkret vurdering, hvor Skatterådet henså til, at de to medarbejdere alene skulle yde rådgivning om produkterne til de lokale distributører i Europa. Skatterådet henså endvidere til, at medarbejderne i repræsentationskontoret ikke kunne indgå bindende aftaler med kunder på vegne A Ltd., da det alene var distributørerne, der gjorde dette.

SKM2008.435.SR

Artikel 20. Skatterådet bekræftede, at spørgeren, der var forskudsregistret som skattefritaget efter professorreglen i artikel 20 i den dansk-japanske DBO, ikke ville blive efterbeskattet, hvis han efter 2 ansættelser af hver 1 års varighed som post doc ved et dansk universitet på ny søgte og fik stillingen efter genopslag. Han kunne så anvende professorreglen de første to år efter tilflytning til Danmark og derefter blive genansat på almindelig indkomstbeskatning. Skatterådet bemærkede, at professorreglen kun finder anvendelse ved midlertidige ophold, og det blev lagt til grund, at det ikke allerede ved begyndelsen af spørgerens ophold her i landet kunne påregnes, at opholdet ville strække sig ud over to år.

TfS 1999, 409 LR

Artikel 5. Et **anlægsarbejde** i Danmark ville statuere fast driftssted, idet det samlede projekt ville forløbe over mere end 12 måneder. Årsagen til de inaktive perioder var derimod uden betydning.

TfS 1993, 165 LR

Artikel 4. En skatteyder og hans ægtefælle påtænkte på grund af udstationering at flytte til Japan i 3 år og eventuelt i længere tid. De påtænkte at sælge eller langtidsudleje deres ejendom i Danmark. Parret ville fortsat være fuldt skattepligtige efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, til Danmark hvis det ikke lykkedes for dem at sælge eller langtidsudleje ejendommen, da de i så fald havde bevaret deres bopæl her i landet. Hvis de fik afhændet deres bolig ville de dog fortsat være fuld skattepligtig til Danmark efter den daværende KSL § 1, stk. 1, nr. 2, fordi de i Japan kun ville blive beskattet som "non permanent resident". Hvis de solgte ejendommen og medtog bohavet til Japan, måtte de efter fraflytningen anses for at have deres skattemæssige hjemsted i Japan.

Se afsnit [A.B.4.1.2.1](#) om tilbagesøgning af dansk udbytteskat.

C.F.9.2.10.3 Jersey

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Jersey - Aftalernes baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.10.3.1](#))
- Jersey - Gennemgang af aftalerne ([C.F.9.2.10.3.2](#))

C.F.9.2.10.3.1 Jersey - Aftalernes baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel-sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft-trædelse	Bemærk-ninger
TIEA	28.10.20	<u>L 90 af</u>	<u>Lov nr.</u>	<u>BKI nr.</u>	06.06.20	Virkning

	08	<u>11.12.2008</u>	<u>284 af</u> <u>15.04.2009</u>	<u>23 af</u> <u>16.06.2009</u>	09	01.01.2010 Straffesager 06.06.2009
Aftale Beskatning af indtægt fra opsparing	06.04.2004 19.11.2004	-	-	<u>BKI nr. 26 af</u> <u>29.08.2005</u>	01.01.2005, se dog art. 17 i aftalen	-
Aftale Fysiske personer	28.10.2008	<u>L 90 af</u> <u>11.12.2008</u>	<u>Lov nr. 284 af</u> <u>15.04.2009</u>	<u>BKI nr. 27 af</u> <u>16.06.2009</u>	06.06.2009	Virkning 01.01.2010
MAP	28.10.2008	<u>L 90 af</u> <u>11.12.2008</u>	<u>Lov nr. 284 af</u> <u>15.04.2009</u>	<u>BKI nr. 28 af</u> <u>16.06.2009</u>	06.06.2009	Virkning 01.01.2010
Aftale Skibe/fly i international trafik	28.10.2008	<u>L 90 af</u> <u>11.12.2008</u>	<u>Lov nr. 284 af</u> <u>15.04.2009</u>	<u>BKI nr. 29 af</u> <u>16.06.2009</u>	06.06.2009	Virkning 01.01.2010

Jersey er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juni 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Se også

Se også www.gov.je/taxesMoney/IncomeTax/pages/default.aspx om Jerseys skattemyndighed.

C.F.9.2.10.3.2 Jersey - Gennemgang af aftalerne

Indhold

- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager
- Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste (MAP)
- Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing
- Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer
- Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Aftale om adgang til gensidig aftaleprocedure i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders fortjeneste

Artikel 3 i denne aftale svarer til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) (artikel 9) om associerede foretagender.

Artikel 5 i denne aftale, svarer i store træk til artikel 25 i OECD's modeloverenskomst. OECD's modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, findes ikke i denne aftale. Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#) (artikel 25) om fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler.

Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing

Aftalen er indgået i tilknytning til EU's rentebeskatningsdirektiv, 2003/48/EF. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#). Aftalen handler om indeholdelse af kildeskat og automatisk informationsudveksling om indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer

Artikel 1: Fysiske personer omfattet af aftalen

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af aftalen

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artiklen indeholder en bestemmelse om arbejdsudleje. Se artikel 5, stk. 3. Arbejdsudleje defineres efter retningslinjerne i kommentarerne i modeloverenskomsten til artikel 15, punkt 8 ff.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller et fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en part (med "part" menes enten Danmark eller Jersey), kan beskattes i denne part. Se artikel 15, stk. 3.

Vederlag optjent af SAS' international trafik af en person, der er hjemmehørende i Danmark, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 5, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 6: Bestyrelses honorarer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter foruden vederlag fra bestyrelser også vederlag fra andet tilsvarende organ.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 7: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 8: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Pensioner og lignende vederlag, sociale ydelser og betalinger efter enhver anden ordning af midler tilvejebragt af Danmark eller Jersey, kan beskattes der, hvorfra udbetalingen foretages.

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 9: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis arbejdet udføres i den part, der ikke udbetaler lønnen, kan lønnen kun beskattes i denne part, hvis personen er hjemmehørende i denne part og ikke blev hjemmehørende i denne part kun med det formål at udføre hvervet.

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 10: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 11: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Jersey kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 11, stk. 2, litra a og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Jersey, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Jersey. Se artikel 11, stk. 2, litra c.

Jersey giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 11, stk. 1, i og ii.

Hvis indkomsten kun kan beskattes i Danmark, skal Jersey lempe efter metoden exemption med progression. Se artikel 11, stk. 1, iii.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 12: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 13: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 14: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning af foretagender, der driver skibe eller fly i international trafik

Artikel 1: Definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Part" betyder Jersey eller Danmark, alt efter sammenhængen.

"International trafik" betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, som drives af en person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, medmindre skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden part.

"Indkomst ved drift af skibe eller fly i international trafik" betyder indtægter, bruttoindkomster og fortjeneste opnået ved:

- drift af skibe og fly til transport af passagerer og gods
- udleje af skibe eller fly ubemandet (on charter basis), når udlejen er af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik

- salg af billetter og tilsvarende dokumenter og ydelse af tjenesteydelser, der er forbundet ved sådan drift, enten for foretagendet selv eller for ethvert andet foretagende, når sådant salg af billetter eller tilsvarende dokumenter eller ydelse af tjenesteydelser er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe og fly i international trafik brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhangere og lignende udstyr til transport af gods eller varer, når brugen, rådighedsstillelsen eller udlejen er direkte forbundet med eller af underordnet betydning i forhold til driften af skibe eller fly i international trafik
- renter af midler, som er indsat direkte i forbindelse med driften af skibe eller fly i international trafik

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 2: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst, som et foretagende, der drives af en person, et selskab, eller enhver anden sammenslutning af personer, der er hjemmehørende i en part, erhverver ved drift af skibe eller fly i international trafik, kan kun beskattes i denne part. Det samme gælder fortjeneste ved salg af skibe eller fly eller rørlig formue, som er knyttet til driften af skibe eller fly i international trafik.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8 om skibs- og luftfart.

Artikel 3: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 4: Ikrafttræden

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 5: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.10.4 Jordan

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Jordan - Aftalens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.10.4.1](#))
- Jordan - Gennemgang af aftalen ([C.F.9.2.10.4.2](#)).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemær k-ninger
Aftale	23.05.1973	-	-	<u>BKI nr. 114 af 21.10.1974</u>	07.07.1974	Virkning
Luftfarts- og skibsfartsindtægter	07.07.1974					g 01.01.1971

Jordan er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2021.

Se også

Se også om Jordans skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.10.4.2 Jordan - Gennemgang af aftale

Overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning af luftfarts- og skibsfartsindtægter

Artikel 1 Undgåelse af dobbeltbeskatning

Jordanske foretagender, som udøver luftfarts- og skibsfartsvirksomhed i Danmark fritages for alle indkomstskatter og andre skatter af fortjeneste, der stammer fra deres udøvelse af sådan virksomhed. Fritagelsen gælder også for løsøre, herunder skibe og luftfartøjer som benyttes af foretagenderne.

Artikel 2 Undgåelse af dobbeltbeskatning

Danske foretagender, som udøver luftfarts- og skibsfartsvirksomhed i Jordan fritages for alle indkomstskatter og andre skatter af fortjeneste, der stammer fra deres udøvelse af sådan virksomhed. Fritagelsen gælder også for løsøre, herunder skibe og luftfartøjer som benyttes af foretagenderne.

Artikel 3 Fritagelsen omfatter

Fritagelsen i artikel 3, stk. 1 og 2, omfatter også indkomst, som erhverves af danske og jordanske civile luftfartsforetagender, der deltager i en pool et fælles foretagende eller et internationalt agentur, som udøver transportvirksomhed.

Artikel 4 Udtrykket luftfarts- og skibsfartsvirksomhed

Udtrykket luftfarts- og skibsfartsvirksomhed omfatter erhvervmæssig transport af personer eller gods foretaget af ejeren, befragteren eller lejeren af luftfartøjer og skibe.

Artikel 5 Udtrykket danske og jordanske foretagender

Danske foretagender, er foretagender hvis hovedkontor ligger i Danmark, som udøver luftfarts- og skibsfartsvirksomhed, og som drives af enten fysiske personer, der er bosiddende i Danmark og ikke samtidig bosiddende i Jordan, eller af personsammenslutninger eller kapitalselskaber, som er stiftet i overensstemmelse med dansk lovgivning, herunder selskaber, hvor den danske regering deltager.

Beskrivelsen af jordanske foretagender er enslydende med danske foretagender. Jordanske foretagender omfatter ikke luftfarts- og skibsfartsvirksomhed, som drives af fysiske personer bosiddende i Jordan.

Artikel 6 Virkning

Overenskomsten gælder for indkomst erhvervet i ethvert kalenderår, som begynder efter d. 31. december 1990.

Artikel 7 Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.10.5 Jugoslavien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Jugoslavien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.10.5.1](#))
- Jugoslavien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.10.5.2](#))

C.F.9.2.10.5.1 Jugoslavien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse
Aftale	26.03.1968	-	-	BKI nr. 135 af 18.12.1968	11.04.1968
Luftfart- og skibsfartsindtægter	11.04.1968				
DBO	19.03.1981	-	-	BKI nr. 70 af 30.06.1982	10.01.1982
Noteveksling, Kroatien	27.04.1998 04.05.1998	-	-	BKI nr. 30 af 29.04.1999	-
Noteveksling, Makedonien	14.03.2000 17.03.2000	-	-	BKI nr. 64 af 11.12.2000	-
Noteveksling, Bosnien-Herzegovina	03.12.2004	-	-	BKI nr. 8 af 28.04.2005	-

	04.01.2005				
BKI om anvendelsen af DBO af 19.03.1981 mellem Danmark og Jugoslavien	04.12.2007	-	-	<u>BKI nr. 36 af 04.12.2007</u>	-
Noteveksling, Montenegro	03.06.2006			<u>BKI nr. 10 af 23.11.2020</u>	

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark (Montenegro)	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Bemærk

Montenegro er det eneste land, der er omfattet af den jugoslaviske DBO. Se [BKI nr. 10 af 23. november 2020](#) om Montenegros succession i en række aftaler indgået mellem Danmark og Jugoslavien, herunder dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 19. marts 1981, jf. [BKI nr. 70 af 30. juni 1982](#).

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også

- [Skd. cirkulære nr. 179 af 1. november 1982](#) (vejledning)
- Skd. cirkulære nr. 170 af 26. oktober 1983 om udvidelse af DBO'en til også at omfatte kontinentalsoklen
- Om Montenegros skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.10.5.2 Jugoslavien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 28 og den tilhørende protokol.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: Personer, der er omfattet af DBO'en

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter, der er omfattet af DBO'en

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark. DBO'en omfatter begge landes kontinentalsokler. Se Skd. cirkulære nr. 170 af 26. oktober 1983.

Grønland og Færøerne er ikke omfattet af DBO'en.

"Foretagende i en kontraherende stat" betyder:

- for Jugoslavien
 - en organisation af fællesarbejde og andre selvstyrende organisationer og samfund
 - arbejdere, som hver for sig udfører uafhængig virksomhed
 - et foretagende, som er oprettet i Danmark, og som drives af en person, der er hjemmehørende i Jugoslavien
- for Danmark
 - et foretagende, der drives af en person, der er hjemmehørende i Danmark

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der drives af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor transporten med et skib eller fly, foretages udelukkende mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke godkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Reglen om, at der ikke foreligger et fast driftssted, hvis en virksomhed udøver aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, gælder kun for reklamevirksomhed, oplysningsvirksomhed, videnskabelig forskning eller lignende. Se artikel 5, stk. 3, litra e. Derudover indeholder artikel 5, stk. 3 ikke en opsamlingsbestemmelse, der svarer til modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 4, fremgår, at en afhængig agent, som udfører virksomhed i den ene stat for et foretagende i den anden stat, skal anses for at være et fast driftssted i den førstnævnte stat, såfremt han i denne stat har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet.

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Bestemmelsen anvendes på den fortjeneste, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, opnår ved deltagelse i et joint venture sammen med et jugoslavisk foretagende i Jugoslavien. Se artikel 7, stk. 6.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 7.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Hvis den virkelige ledelse har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, hvor skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 9, stk. 2, om korresponderende regulering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af stemmerne i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 5 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se stk. 2, litra a).

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 11, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende film og bånd for fjernsyn og radio og anvendelsen af eller retten til at benytte (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 2.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5 og 6. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af aktiver, der består af løsøre, og som hører til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i et skatteår (kalenderår).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personlige tjenesteydelser samt offentlige hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen omfatter både private og offentlige tjenesteydelser.

Artiklen afviger ikke fra OECD's modeloverenskomst vedrørende løn for offentlige erhverv. Se modeloverenskomsten, artikel 19.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Se artikel 15, stk. 2, litra a.

Gage og løn udbetalt af Jugoslaviens repræsentation for Joint Economic anses for udbetalt af en offentlig myndighed. Se artikel 15, stk. 4.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller et luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 6.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 6.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesløn
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 16: Bestyrelsesløn

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag, der betales for normalt arbejde i et selskab eller en virksomhed i egenskab af arbejdstager, rådgiver, konsulent og lignende er ikke omfattet af denne artikel, men af artikel 14 eller 15. Se artikel 16, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis en kunstner eller sportsudøver optræder inden for rammerne af et kultur- eller sportsudvekslingsprogram, der er godkendt af begge lande, kan indkomsten kun beskattes i den optrædendes bopælsland. Se artikel 17, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og sociale ydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner, der ikke stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, er omfattet af artikel 20 om anden indkomst og kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 20.

Sociale pensioner kan beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2.

Pensioner for varetagelse af offentlige hverv kan kun beskattes det land, der udbetaler pensionen. Se artikel 18, stk. 3, litra a. Hvis modtageren er statsborger og hjemmehørende i det andet land, kan pensionen kun beskattes dér. Se artikel 18, stk. 3, litra b.

Offentlig pension, der stammer fra udførelse af arbejde i forbindelse med offentlig erhvervsvirksomhed, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 4.

Bemærk

Løn for varetagelse af offentlige hverv er omfattet af artikel 15, stk. 3 - 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En studerende, der er indskrevet ved et jugoslavisk universitet, kan under et midlertidigt ophold i Danmark skattefrit tjene 4.500 kr. årligt i Danmark, hvis beskæftigelsens formål er at opnå praktisk erfaring i tilslutning til studierne - og beskæftigelsen højst varer 100 dage inden for et kalenderår. Den studerende kan dog højst fritages for beskatning af 1.500 kr. månedligt. Personfradraget reduceres med det skattefritagne beløb. Se artikel 19, stk. 2.

En studerende, der er indskrevet ved et dansk universitet, kan under et midlertidigt ophold i Jugoslavien skattefrit tjene et beløb svarende til den personlige minimalindkomst pr. kalenderår, hvis beskæftigelsens formål er at opnå praktisk erfaring i tilslutning til studierne - og beskæftigelsen højst varer 100 dage inden for et kalenderår. Personfradraget reduceres med det skattefritagne beløb. Se artikel 19, stk. 3.

Studerende, praktikanter eller lærlinge, der er omfattet af artikel 19, beskattes ikke af vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, hvis beløbet ikke overstiger 18.000 kr. eller det tilsvarende beløb i jugoslavisk valuta inden for et kalenderår. Se artikel 19, stk. 4. Beløbet nedsættes ikke, selv om den studerende kun opholder sig i Danmark en del af et kalenderår.

Skattefritagelse efter artikel 19, stk. 4, er begrænset til den periode, der med rimelighed eller normalt er nødvendig for at færdiggøre uddannelsen. Fritagelsen kan højst gives i 3 sammenhængende år efter første opholdsdag i Danmark. Personfradraget reduceres med det skattefritagne beløb.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2, om erhvervsvirksomhed.

Bemærk

Private pensioner, der ikke stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, er omfattet af artikel 20.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 21: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Skibe og luftfartøjer, der benyttes i international trafik, og løsøre som anvendes i sådan skibs- og luftfartsvirksomhed, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 21, stk. 3.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Jugoslavien kan beskatte efter overenskomsten. Se artikel 22, stk. 1, litra a og b og stk. 2.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Jugoslavien, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Jugoslavien. Se artikel 22, stk. 4.

Jugoslavien giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, der kan beskattes i Danmark efter artikel 10 og 12. Se artikel 22, stk. 6. I andre tilfælde fritager Jugoslavien indkomst for beskatning, men kan medregne indkomsten ved skatteberegningen af øvrig indkomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4 og 5, om udveksling af oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Diplomatiske og konsulære embedsmænd

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 10. januar 1982 og har virkning fra den 1. januar 1983.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 28: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.11 Kap Verde - Kuwait

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Kap Verde ([C.F.9.2.11.1](#))
- Kasakhstan ([C.F.9.2.11.2](#))
- Kenya ([C.F.9.2.11.3](#))
- Kina ([C.F.9.2.11.4](#))
- Kirgisistan ([C.F.9.2.11.5](#))
- Korea (Sydkorea) ([C.F.9.2.11.6](#))
- Kroatien ([C.F.9.2.11.7](#))
- Kuwait ([C.F.9.2.11.8](#))

C.F.9.2.11.1 Kap Verde

Kap Verde har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. maj 2020. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.11.2 Kasakhstan

Kasakhstan har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. august 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Kasakhstan har meddelt, at den dansk-sovjetiske DBO ikke anvendes efter den 1. januar 1995.

Kasakhstan var indtil den 31. december 1994 omfattet af den dansk-sovjetiske DBO. Se den dansk-sovjetiske DBO i afsnit [C.F.9.2.18.12](#) om SNG.

Se også

Se også om Kasakhstans skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.11.3 Kenya

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Kenya - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.11.3.1](#))
- Kenya - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.11.3.2](#))

C.F.9.2.11.3.1 Kenya - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl. nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	13.12.1972	-	-	BKI nr. 78 af 20.09.1973	15.03.1973	Virkning 01.01.1972 Se dog art. 31

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Kenya har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. november 2020. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også

- [Skd. cirkulære nr. 9 af 10. januar 1974](#) (vejledning)
- www.kra.go.ke om Kenyas skattemyndighed

C.F.9.2.11.3.2 Kenya - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32.

Bemærk

Ved gennemgangen det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: Personer, der er omfattet af DBO'en

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter, der er omfattet af DBO'en

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, herunder ethvert område, hvor Danmark efter sin lovgivning og efter international ret kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til udforskning og udnyttelse af kontinentalskellens naturforekomster.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Definitionen af "international trafik" fremgår af artikel 8, og definitionen afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver rejse foretaget af et skib eller et luftfartøj, der drives af et foretagende i en af de kontraherende stater, undtagen hvor rejsen er begrænset udelukkende til steder i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fast driftssted omfatter også:

- et landbrug, en plantage eller et andet sted, hvor der drives landbrugs-, skovbrugs- og plantagevirksomhed eller lignende virksomhed. Se artikel 5, stk. 2, litra g
- udøvelse af tilsynsvirksomhed i mere end seks måneder ved et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde.

Se artikel 5, stk. 2, litra i.

Et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde af mere end seks måneders varighed udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra h.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 4, fremgår, at en afhængig agent, som udfører virksomhed i den ene stat for et foretagende i den anden stat, skal anses som et fast driftssted i den førstnævnte stat, såfremt:

- a) han i denne stat har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet; eller
- b) han ikke har nogen sådan fuldmagt, men i denne førstnævnte stat har et varelager, som tilhører foretagendet, af hvilket han regelmæssigt effektuerer bestillinger på foretagendets vegne

Der foreligger fast driftssted for en forsikringsvirksomhed, der opkræver præmier eller forsikrer risici gennem en ikke uafhængig repræsentant som omhandlet i artiklens stk. 6. Se artikel 5, stk. 5.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.x

Bemærk

Artiklen omfatter ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende for at kombinere de omstændigheder, der er i øvrigt er nævnt i stk. 4.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste kan henføres til det faste driftssted, ved salg af varer eller tjenesteydelser af samme art som de, der sælges gennem det faste driftssted. Se artikel 7, stk. 2.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 5.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 6.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 7.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved luftfartsvirksomhed kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik kan beskattes i begge lande, men skatten i kildelandet nedsættes med halvdelen, når et foretagende i det ene land har fortjeneste fra skibsfart i det andet land. Se artikel 8, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Associerede foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke bestemmelsen om korresponderende regulering i OECD's modeloverenskomst artikel 9, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 30 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab i et tidsrum af seks måneder umiddelbart før dagen for udbetalingen af udbyttet har ejet mindst 25 pct. af den stemmeberettigede kapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 20 pct.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt LL § 3 i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 20 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Renter af lån ydet af en regering mv. er fritaget for beskatning i låntagerlandet. IFU er omfattet af denne bestemmelse. Se artikel 11, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 20 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende film eller bånd til radio- og fjernsynsudsendelser og anvendelsen af eller retten til at benytte industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr (leasing). Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste, der erhverves af en person, der inden for de sidste 10 år forud for salget har boet i et af landene, kan beskattes i dette land. Se artikel 13, stk. 5.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Eksperthonorarer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Eksperthonorarer kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandets beskatningsret er begrænset til 20 pct. Se artikel 14, stk. 1 og 2.

"Eksperthonorarer" omfatter betalinger af enhver art til personer - bortset fra ansatte hos den person, der foretager udbetalingen - som vederlag for enhver tjeneste af administrativ, teknisk, faglig eller konsultativ art. Se artikel 14, stk. 3.

Se også

Se også DBO'ens artikel 14 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 15: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i et kalenderår. Se artikel 15, stk. 1, litra b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 16: Personlige tjenesteydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Se artikel 16, stk. 2, litra a.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller et luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 16, stk. 3.

Se også

- Se også
- Artikel 14 om eksperthonorar
- Artikel 17 om bestyrelsesløn
- Artikel 18 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for frit erhverv
- Artikel 22 om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16

Artikel 17: Bestyrelsesløn

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste, som et foretagende i det ene land opnår ved at arrangere optræden af kunstnere og sportsfolk i det andet land, kan beskattes i det land, hvor der optrædes (kildelandet). Se artikel 18, stk. 2. Dette gælder uanset bestemmelserne i artikel 7, 15 og 16.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 18, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3.

Bemærk

Artiklen omfatter vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der udbetales for udførelse af hverv i forbindelse offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter ikke pension for varetagelse af offentlige hverv. De er omfattet af artikel 20. Se artikel 20, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Pensioner og livrenter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner, der ydes for vederlag for udført tjeneste eller som erstatning for skader lidt under udført tjeneste og livrenter kan beskattes i kildelandet. Se artikel 20, stk. 1 og 3.

Offentlige pensioner, som ydes for vederlag for udført tjeneste eller som erstatning for skader lidt under udført tjeneste, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 20, stk. 2 og 3.

Bemærk

Pensioner, der ikke stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, og sociale ydelser, fx folkepension, er ikke omfattet af artikel 20. De er omfattet af artikel 23 og kan kun beskattes i bopælslandet. Hvis bopælslandet ikke beskatter indkomsten, kan kildelandet beskatte. Se artikel 23.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbare til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum eller et tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 20, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 21: Studerende og lærlinge

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Studerende og praktikanter, der er omfattet af artikel 21, beskattes ikke af vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, hvis beløbet ikke overstiger 13.500 kr. eller det tilsvarende beløb i kenyansk valuta inden for et indkomstår. Beløbet nedsættes ikke, selv om den studerende kun opholder sig i Danmark en del af et indkomstår.

Skattefritagelse efter artikel 21 er begrænset til den periode, der med rimelighed eller normalt er nødvendig for at færdiggøre uddannelsen. Fritagelsen kan højst gives i 3 sammenhængende år fra opholdets start.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 22: Lærere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for undervisning eller forskning ved et universitet, kollegium, skole eller anden undervisningsanstalt beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er professor eller lærer
- personen er eller umiddelbart før besøget i opholdslandet var hjemmehørende i det andet land
- opholdet ikke overstiger 2 år
- opholdet sker med det formål at undervise eller forske
- vederlaget beskattes i personens (tidligere) bopælsland
- forskning sker i det offentlige interesse og ikke til fordel for private personer

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#). om professorreglen
- DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte anden indkomst, hvis indkomsten beskattes i bopælslandet.

Bemærk

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 23.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 24: Skatter på formue

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Artikel 25: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande skal som hovedregel give almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i det andet land. Se artikel 25, stk. 1 og 2.

Danmark skal kun give credit for skat, der er opkrævet i overensstemmelse med § 88, stk. 2, i East African Income Tax Management Act. Se artikel 25, stk. 4 a.

Hvis en indkomst er fritaget for beskatning i bopælslandet, indrømmes der exemptionlempelse (gammel metode). Se artikel 25, stk. 3. Det betyder, at indkomsten ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, men kan indgå ved skatteberegningen af øvrig indkomst. Det gælder fx indkomst omfattet af artikel 20, stk. 2, om offentlige pensioner, artikel 21 om studerende og lærlinge samt artikel 22 om lærere.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 26: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer og modeloverenskomstens artikel 24, stk. 4, om renter og royalties.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 27: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 28: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 29: Diplomatiske og konsulære embedsmænd

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 15. marts 1973 og har virkning for

- indkomst, der opstår i indkomståret 1972 og følgende år
- formue, der ansættes i for kalenderåret 1972 og følgende år.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en kan ikke opsiges i de første 5 år efter den er trådt i kraft.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.11.4 Kina

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Kina - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.11.4.1](#))
- Kina - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.11.4.2](#))

C.F.9.2.11.4.1 Kina - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO Historisk	26.03.1986	-	-	BKI nr. 15 af 02.03.1987	22.10.1986	Historisk
DBO	16.06.2012	L 66 af 14.11.2012	Lov nr. 1096 af 28.11.201	BKI nr. 30 af 07.12.201	28.12.2012	Virkning 01.01.2013

			<u>2</u>	<u>2</u>		
--	--	--	--------------------------	--------------------------	--	--

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Kina har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. februar 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Taiwan er ikke omfattet af overenskomsten med Kina. Se afsnit [C.F.9.2.19.2](#) om Danmarks aftaler med Taiwan.

Hongkong er ikke omfattet af den kinesiske DBO. Se afsnit [C.F.9.2.8.3](#) om Hongkong og Skat Udland 1997, 58 og Skat Udland 1996, 415.

Se også

- Skat Udland 1999, 57 om det kinesiske skattesystem
- Afsnit [C.F.9.2.8.2](#) om Danmarks aftaler om luft- og skibsfart med Hongkong
- Se også om Kinas skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.11.4.2 Kina - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 29 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 2.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 29 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Kinas indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Kina har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2023.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2024.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Kinas indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksen i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Kinas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 10, stk. 6, artikel 11, stk. 8, artikel 12, stk. 7 og artikel 21, stk. 4, af MLI'ens artikel 7, stk. 1. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Kinas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a-j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret
- [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6
- [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7
- [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: Personer omfattet af aftalen

Artikel 1 i DBO'en afviger fra artikel 1 OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af aftalen

Artikel 2 i DBO'en afviger fra artikel 2 i OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Bemærk

Kinesisk Business Tax er ikke omfattet af overenskomsten, idet den anses for en afgift. Se [SKM2008.927.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra artikel 3 i OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og efter international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til:

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og
- anden virksomhed med henblik på økonomisk efterforskning og udnyttelse af området

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

"Statsborgere" betyder alle fysiske personer, som har statsborgerskab i en af de kontraherende stater, og alle juridiske personer, som er oprettet eller organiseret i henhold til denne kontraherende stats lovgivning, samt alle organisationer som, uden at være juridiske personer, i skattemæssig henseende behandles som juridiske personer, der er oprettet eller organiseret i henhold til denne kontraherende stats lovgivning.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Kinas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 5 i DBO'en indeholder en bestemmelse om udtrykket fast driftssted, hvori fast driftssted er udvidet vedrørende:

a) samlearbejde og tilsynsopgaver i forbindelse med bygge-, anlægs- monterings- og samlearbejde,

b) en installation, en borerig eller et skib, der anvendes ved efterforskning eller udnyttelse af naturforekomster og

c) levering af tjenesteydelser, herunder rådgivningsydelser, ved brug af medarbejdere eller andet personale, hvis opgaverne strækker sig over en eller flere perioder, som tilsammen udgør mere end 183 dage inden for en 12-måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår.

Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 4, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 5, i DBO'en fremgår, at hvis en afhængig agent handler i den ene stat på vegne af et foretagende i den anden stat og har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses dette foretagende for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i artikel 5, stk. 4, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

En repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende arbejder for en virksomhed, skal ikke anses som en uafhængig repræsentant i stk. 6's forstand, hvis det påvises, at dispositionerne imellem parterne ikke er truffet under frie vilkår. Se artikel 5, stk. 6, i DBO'en

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, artikel 5, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til artikel 6 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra artikel 7 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en omfatter ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra artikel 8 i OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Artikel 8 i DBO'en omfatter også fortjeneste ved:

- udlejning af skibe og fly uden besætning (bareboat-charter), og
- anvendelse, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhangere og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer

Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Hvis den virkelige ledelse har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, hvor skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra artikel 10 i OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 10 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 5 pct.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Kinas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 10, stk. 2. MLI'ens artikel 8, stk. 1, får betydning for artikel 10, stk. 2, litra a, i DBO'en.

MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra artikel 11 i OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2, i DBO'en. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Renter, der tilfalder det andet lands regering eller en dertil hørende politisk underafdeling eller lokal myndighed, det andet lands centralbank eller enhver anden offentlig institution er fritaget for skat. Dette gælder også renter til en person hjemmehørende i det andet land med gældsfordringer, som er finansieret, garanteret eller sikret af dette andet lands regering eller en dertil hørende politisk underafdeling eller lokal myndighed, dette andet lands centralbank eller enhver offentlig institution i dette land. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Udtrykket "centralbank" henviser til Kinas Folkebank (the People's Bank of China) og til Danmarks Nationalbank, og udtrykket "offentlig institution" henviser til:

I Kina:

- Kinas Udviklingsbank (the China Development Bank)
- Kinas Udviklingsbank for Landbrug (the Agricultural Development Bank of China)
- Kinas Eksport-Importbank (the Export-Import Bank of China)
- Nationalrådet for den Sociale Sikringsfond (the National Council for Social Security Fund)
- Kinas Eksport & Kreditforsikringsselskab (the China Export & Credit Insurance Corporation)
- Kinas Investeringselskab (China Investment Corporation), og
- enhver institution fuldt ud ejet af Kinas regering, således som der fra tid til anden måtte blive opnået enighed mellem de kontraherende staters kompetente myndigheder om

I Danmark:

- Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene (IFU)
- Eksportkreditfonden
- Vækstfonden
- enhver institution fuldt ud ejet af Danmarks regering, således som der fra tid til anden måtte blive opnået enighed mellem de kontraherende staters kompetente myndigheder om

Se protokollen til DBO'en, punkt 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra artikel 12 i OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også film eller bånd beregnet på udsendelse i radio eller fjernsyn samt betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af, eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Royalties i form af betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af, eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr kan kildelandet beskatte med højst 10 pct. af 70 pct. af bruttobeløbet af royaltybeløbet. Se artikel 12, stk. 2, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller fra det lands regering, den lokale myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Eksempel

Skatterådet bekræftede, at udgifter i form af Business Tax, Flood Prevention Tax mv., der af de kinesiske skattemyndigheder opkræves samtidig med, at et kinesisk datterselskab udbetaler royalty til det danske moderselskab, ved den danske skatteopgørelse kan fradrages som driftsomkostninger ved opgørelsen af royaltyindkomsten. Kinesisk Business Tax er ikke omfattet af DBO'en mellem Danmark og Kina, idet den anses for at være en afgift. Se [SKM2008.927.SR](#).

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra artikel 13 i OECD' modeloverenskomst.

Fortjeneste, der erhverves af et foretagende ved salg af skibe eller fly, som anvendes i international trafik af foretagendet, eller af containere anvendt i international trafik, eller af rørlig ejendom, som er knyttet til driften af sådanne skibe, fly eller containere, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste, som er person, der er hjemmehørende i en stat, erhverver ved salg af aktier, hvis værdi for mere end 50 pct.'s vedkommende direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom beliggende i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt.

Hvis en person eller et selskab, der er hjemmehørende i det ene land, sælger aktier i et selskab, som er hjemmehørende i det andet land, kan dette andet land beskatte gevinst ved salget, hvis sælgeren på noget tidspunkt inden for 12 måneder før salget har ejet mindst 25 pct. af kapitalen i selskabet. Se artikel 13, stk. 5, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Kinas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 1, litra b, anvendelse på DBO'ens artikel 13, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 1, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser i enheder, hvis værdi hidrører fra fast ejendom i et omfang fastlagt i DBO'en.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra artikel 14 i OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten fra 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår. Se artikel 14, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i ansættelsesforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra artikel 15 i OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller et fly i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelses honorar
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD' modeloverenskomst artikel 15

Artikel 16: Bestyrelses honorarer

Artikel 16 i DBO'en svarer til artikel 16 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra artikel 17 OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17 i DBO'en, når virksomheden er udført efter aftale om kulturudveksling indgået mellem begge landes regeringer. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, medmindre de optræder i forbindelse med offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og sociale ydelser

Artikel 18 i DBO'en afviger fra artikel 18 i OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag, der stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en. Denne bestemmelse svarer til modeloverenskomsten artikel 18. Andre private pensioner er omfattet af artikel 21 i DBO'en om andre indkomster.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis:

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte alle private pensionsudbetalinger, uanset om de stammer fra et tidligere ansættelsesforhold eller ikke. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Overgangsregel

Personer, som den 14. november 2012 var hjemmehørende i Kina og som på denne dato var begyndt at modtage pension fra Danmark, som kun kunne beskattes i Kina efter artikel 18, stk. 1, i den tidligere DBO, er fritaget for beskatning af pensionen i Danmark, så længe personen forbliver hjemmehørende i Kina. Reglen gælder for private pensioner og andre lignende vederlag, der stammer fra et tidligere ansættelsesforhold. Se Lov nr. 1229 af 18. december 2012 § 3.

Sociale ydelser

Pensioner og andre lignende betalinger, der udbetales efter en offentlig velfærdsordning under det sociale sikringssystem i kildelandet, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Vederlag og pensioner vedrørende offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra artikel 19 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 19 i DBO'en anvendes kun på vederlag, der optjenes for udførelse af hverv med myndighedsfunktioner for staten eller en dertil hørende politisk underafdeling eller lokal myndighed.

Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til artikel 20 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'en afviger fra artikel 21 i OECD's modeloverenskomst.

Hvis der mellem indbyrdes forbundne parter er aftalt andre vilkår, end der ville være gældende i et frit marked, anvendes artikel 21 i DBO'en kun på den del af indkomsten, som ville være aftalt i et frit marked. Den overskydende del af indkomsten kan beskattes i begge lande i henhold til interne skatteregler og under hensyntagen til aftalen andre bestemmelser. Se artikel 21, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Kina kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 22, stk. 2, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Kina, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Kina. Se artikel 22, stk. 2, litra c, i DBO'en.

Kina giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 22, stk. 1, litra a, i DBO'en.

Hvis et selskab, der er hjemmehørende i Kina, modtager udbytte fra et datterselskab, der er hjemmehørende i Danmark, vil Kina nedsætte beskatningen af udbytterne med både den danske skat af udbytterne og med den del af datterselskabets danske selskabsskat, som ligger til grund for udbyttet. Denne regel gælder kun, hvis det kinesiske selskab ejer mindst 20 pct. af kapitalen i det danske selskab. Se artikel 22, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23: Forskelligt

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD' modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 23 i DBO'en indeholder en bestemmelse, der medfører, at aftalen ikke begrænser Danmark eller Kinas ret til at anvende intern lovgivning og forholdsregler vedrørende hindring af skatteunddragelse og skattesvig. Dette må dog ikke medføre beskatning i strid med DBO'en.

Se også

Se også DBO'en artikel 23 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra artikel 25 OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit C.F.2.2.25 om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en afviger fra artikel 26 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 27 i DBO'en svarer til artikel 28 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 28. december 2012 og har virkning fra 1. januar 2013.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 29: Opsigelse

Artikel 29 i DBO'en afviger fra artikel 32 i OECD's modeloverenskomst.

DBO'en kan ikke opsiges i de første 5 år efter den er trådt i kraft.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
<u>SKM2023.339.</u> <u>HR</u>	Sagen angik, om en skatteyder var berettiget til lempelse efter enten ligningslovens § 33 A eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Kina for en række vederlag, som skatteyderen havde modtaget i forbindelse med, at han fratrådte sin stilling hos sin tidligere arbejdsgiver. Skatteyderen, som var fuldt skattepligtig til Danmark, havde forud for fratrædelsen været udstationeret til Kina. Højesteret tiltrådte, at skatteyderens ansættelsesforhold i relation til spørgsmålet om lempelse efter ligningslovens § 33 A skulle anses for ét ansættelsesforhold, og at dette spørgsmål ikke gav grundlag for at forelægge spørgsmål herom for Domstolen. Højesteret tiltrådte endvidere, at der ikke var grundlag for at indrømme skatteyderen yderligere lempelse for løn i opsigelsesperioden, end det som Skatteministeriet anerkendte for landsretten. Højesteret fandt - i modsætning til landsretten - at fratrædelsesgodtgørelser efter ligningslovens ordlyd og forarbejder som udgangspunkt ikke er omfattet af adgangen til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Skatteyderen var heller ikke berettiget til lempelse efter fast administrativ praksis, der forudsætter, at fratrædelsesgodtgørelserne kan anses for erhvervet udelukkende som følge af arbejdet i Kina. Af de grunde, der var anført af landsretten, tiltrådte Højesteret endvidere, at Kina som kildestat ikke var tillagt en eksklusiv beskatningskompetence, og at lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten derfor forudsatte, at der var betalt skat til Kina. Højesteret fandt efter sagens forløb ikke at kunne tage stilling til, om der var betalt skat i Kina af de omtvistede vederlag. Højesteret stadfæstede på denne baggrund landsrettens dom.	Tidligere instans: <u>SKM2022.394.ØLR</u>
Skatterådet		
<u>SKM2023.424.</u> <u>SR</u>	Spørger ejede 50 % af et selskab, hvor han var ansat som direktør. Spørger rejste til Vietnam med sin familie i 7 måneder for at udbygge og pleje selskabets kunderelationer i Vietnam. Opholdet ville samtidig bestå af turistmæssige aktiviteter i spørgers fritid og under eventuel ferieafvikling. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligtigt til Danmark, imens han var i Vietnam, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år. Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Vietnam. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Vietnam skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Vietnam var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode. Skatterådet kunne derudover bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter ligningslovens § 33 A. Skatterådet lagde vægt på, at opholdet i Vietnam havde en	

	sammenhæng med selskabets forhold, og at der ikke var tale om en situation, hvor spørger af egen drift og uafhængigt af selskabet valgte at bosætte sig i udlandet. Skatterådet lagde også vægt på, at beslutningen om udlandsopholdet var truffet af selskabets ledelse, som ikke alene udgjordes af spørger, og at opholdet havde til formål at styrke selskabets samarbejder i Vietnam. Der var således indgået en aftale om, at spørger i en periode var beskæftiget ved et arbejdssted uden for riget. Skatterådet kunne i den forbindelse desuden bekræfte, at spørger ville være berettiget til fuld lempelse for løn, der blev optjent i Vietnam, og til halv lempelse for løn, der blev optjent ved eventuelle kundebesøg i Kina, Japan og Australien. Skatterådet kunne endeligt bekræfte, at spørger var skattepligtig efter ligningslovens § 16, stk. 3, af værdien af den bolig, som selskabet lejede og stillede til rådighed for spørger i Vietnam. Da udlejer var en uafhængig tredjemand, blev betalingen for lejemålet anset for at være fastsat til markedslejen, og den skattepligtige værdi skulle derfor ikke fastsættes efter ligningsloven § 16, stk. 9.	
<u>SKM2020.382.</u> <u>SR</u>	Spørger havde boet i Kina i 20 år, hvor hun havde sin virksomhed, men hun havde opholdt sig i Danmark siden den 13. marts 2020. Hun kunne ikke rejse hjem pga. Covid-19 situationen. Hun havde den 1. juni 2020 købt en lejlighed her i landet, som primært skulle anvendes til udlejning, spørger ville kun benytte den selv i forbindelse med ferier mv. Skatterådet fandt, at spørger ikke ville blive fuldt skattepligtig efter bopælsreglen i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, som følge af arbejde i Danmark. Da spørger havde købt en lejlighed og havde en bopæl her i landet fra 1. juni 2020, ville spørger imidlertid blive fuldt skattepligtig, hvis hun havde et uafbrudt ophold i Danmark, der var længere end 3 måneder regnet fra 1. juni 2020, det vil sige hvis opholdet ikke var afsluttet senest 1. september 2020. Spørgers fulde skattepligt ville indtræde med virkning fra den 1. juni 2020, medmindre spørgers uafbrudte ophold i Danmark varede så længe, at KSL § 1, stk. 1, nr. 2 (6-måneders-reglen) fandt anvendelse. Spørgers fulde skattepligt ville genindtræde, hvis hun opholdt sig her i landet i et tidsrum af mindst 6 måneder regnet fra den 13. marts 2020, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2, med virkning fra opholdets begyndelse, det vil sige fra den 13. marts 2020. Endvidere ville hun blive fuldt skattepligtig, hvis hun fik samlede ophold i Danmark på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, regnet fra 1. juni 2020. Det fulgte af Danmarks DBO med Kina, at Kina som udgangspunkt havde den udelukkende beskatningsret til indtægterne fra spørgers virksomhed i Kina. Men hvis der var en del af spørgers indkomst, som kunne betragtes som erhvervet ved virksomhed udøvet i Danmark, ville denne del af indkomsten også kunne beskattes i Danmark, hvis spørgers ophold i Danmark kom til at strække sig over en eller flere perioder, der tilsammen udgjorde mindst 183 dage inden for en 12-månedersperiode, der begyndte eller sluttede i det pågældende skatteår.	
<u>SKM2008.927.</u> <u>SR</u>	Artikel 12 i DBO'en. Skatterådet bekræftede, at udgifter i form af Business Tax, Flood Prevention Tax mv., der af de kinesiske skattemyndigheder opkræves samtidig med, at et kinesisk datterselskab udbetaler royalty til det danske moderselskab, ved den danske	

skatteopgørelse kan fradrages som driftsomkostninger ved opgørelsen af royaltyindkomsten. **Kinesisk Business Tax** er ikke omfattet af DBO'en mellem Danmark og Kina, idet den anses for at være en afgift.

C.F.9.2.11.5 Kirgisistan

Bemærk

Kirgisistan har i maj 2018 formelt tilkendegivet, at de ikke er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten af den 21. oktober 1986 mellem Danmark og daværende Sovjetunionen, som de tidligere sovjetiske republikker kunne succedere i efter Sovjetunionens opløsning. Se [SKM2018.372.DEP](#).

Se den dansk-sovjetiske DBO i afsnit [C.F.9.2.18.12](#) om SNG.

C.F.9.2.11.6 Korea (Sydkorea)

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Korea - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.11.6.1](#))
- Korea - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.11.6.2](#))

C.F.9.2.11.6.1 Korea - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	11.10.1977	-	-	BKI nr. 45 af 27.03.1979	08.01.1979	Virkning 01.01.1977 Se dog art. 27

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Korea har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juli 2012. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en dækker kun Sydkorea.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel:

- 21 om andre indkomster
- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter

Se også

- Skd. cirkulære nr. 130 af 7. august 1979 (vejledning)
- CIR nr. 42 af 9. april 1985 om artikel 21, stk. 4
- Se også om Koreas skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.11.6.2 Korea - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 28 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 5.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Koreas indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Korea har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2021.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2022.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Koreas indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Koreas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede skattepligtige

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Bemærk

Koreansk skat omfatter den koreanske forsvarstillægsskat. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område, hvor Danmark efter sin lovgivning og efter folkeretten kan udøve højhedsrettigheder med hensyn til udforskning og udnyttelse af kontinentalsoklens naturforekomster.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der drives af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende drives mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bygnings-, anlægs-, installations- eller monteringsarbejder samt personlige tjenesteydelser (tilsyn, teknisk bistand og lignende) i forbindelse hermed af en varighed på mere end 6 måneder udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra g og h, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 3, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 4, i DBO'en fremgår, at en uafhængig agent, som udfører virksomhed i den ene stat for et foretagende i den anden stat, skal anses for at være et fast driftssted i den førstnævnte stat, såfremt han i denne stat har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer eller indsamling af oplysninger for foretagendet..

Artikel 5, stk. 5, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Bemærk

Artikel 5 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f, om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende for at kombinere omstændigheder, der i øvrigt er nævnt i bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 4.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se protokollen til DBO'en, punkt 2.

Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender

Artikel 9 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

De dele af artiklen, som afveg fra OECD's modeloverenskomst, er modificeret af MLI'en. Der henvises til gennemgangen af DBO'ens artikel 9 i Den juridiske vejledning version 2022-2 og afsnittet om MLI'en nedenfor.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Koreas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 17, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 17, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 17, stk. 1, vedrører Danmarks og Koreas pligt til at foretage modsvarende reguleringer.

Reglen i MLI'ens artikel 17, stk. 1, svarer til artikel 9, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.17](#) om MLI'ens artikel 17.

Artikel 10: Udbytter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#)

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan beskattes i kildelandet med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2, i DBO'en. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Renter, som betales til regeringen eller til en af dens lokale myndigheder, til nationalbanken eller til nogen organisation eller virksomhed, herunder et finansieringsinstitut, der i det hele ejes af regeringen eller nationalbanken eller af begge, er fritaget for skat. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet, når der er tale om industriel investering, og højst 15 pct. af

bruttobeløbet i alle andre tilfælde. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en og protokollen til DBO'en, punkt 3.

"Royalties" omfatter også bånd til fjernsyn eller radio, anvendelsen af eller retten til at benytte (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, herunder skibe og luftfartøjer udlejet på bareboat-charter kontrakt (udlejet uden besætning). Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra, se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12.

Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af formuegenstande

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 13 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4, i DBO'en (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Personligt arbejde i tjenesteforhold, samt frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 14 i DBO'en omfatter også vederlag for frit erhverv. Se artikel 14, stk. 1.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Se artikel 14, stk. 2, litra a, i DBO'en. Vederlag for personligt arbejde, der udføres ombord på et skib eller et luftfartøj, der anvendes i international trafik af et foretagende hjemmehørende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se protokollen til DBO'en, punkt 4.

Se også

Se også

- Artikel 15, i DBO'en om bestyrelsesloner
- Artikel 16, i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18, i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 19, i DBO'en om professorreglen
- Artikel C.F.2.2.14 om OECD's modeloverenskomst artikel 14
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 15: Bestyrelsesshonorar

Artikel 15 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 16 i DBO'en, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 16, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 16 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 18, stk. 1, i DBO'en eller artikel 14 i DBO'en eller 15 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17..

Artikel 17: Pensioner og udbetalinger i henhold til socialforsikringslovgivningen

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner, der stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, kan beskattes i kildelandet. Se artikel 17, stk. 1, i DBO'en.

Sociale ydelser, fx folkepension, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 17, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk

Private pensioner, der ikke stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, er ikke omfattet af artikel 17. Da DBO'en ikke indeholder en artikel om anden indkomst svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 21, kan hvert land beskatte indkomsten efter interne regler.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentlige hverv

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 18 i DBO'en anvendes også på vederlag og pensioner, der udbetales fra visse statsejede foretagender, fx Danmarks Nationalbank. For så vidt angår Korea, gælder den for vederlag eller pensioner, som udbetales af The Bank of Korea, Korea Exchange Bank, Korea Trade Promotion Corporation og andre statslige foretagender. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 18 i DBO'en og ikke af artikel 16 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 19 i DBO'en findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for undervisning eller forskning under midlertidigt ophold beskattes ikke i opholdslandet, hvis:

- personen er hjemmehørende i det andet land på det tidspunkt, hvor han indleder besøg i opholdslandet
- opholdet ikke overstiger 2 år fra ankomsten til opholdslandet
- opholdet hovedsageligt sker med det formål at undervise eller forske
- opholdet sker efter indbydelse fra staten eller et universitet eller anden statsanerkendt undervisningsanstalt
- personen fortsat beskattes som hjemmehørende i bopælslandet

Se protokollen til DBO'en, punkt 5.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2.](#) om professorreglen
- DBO'en artikel 19 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 20: Studerende og praktikanter

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Skattefritagelse efter artikel 20, stk. 1 og 2, i DBO'en kan højst gives i 5 år fra den studerendes første ankomst til opholdslandet.

Studerende ved et universitet, et kollegium, en skole eller lignende og godkendte handelslærlinge, der umiddelbart før besøget i opholdslandet var hjemmehørende i det andet land, beskattes ikke i opholdslandet af:

- enhver understøttelse fra udlandet til sit underhold, undervisning eller uddannelse
- vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, som ikke overstiger 20.000 kr. eller det tilsvarende beløb i koreansk valuta inden for et kalenderår, og som skal dække udgifter til underhold, undervisning eller uddannelse. Se artikel 20, stk. 1, i DBO'en.

Beløbet på 20.000 kr. nedsættes ikke, selv om den studerende kun opholder sig i Danmark en del af et kalenderår.

Artiklen omfatter også studerende og forskere, der umiddelbart før besøget i opholdslandet var hjemmehørende i det andet land, og som modtager stipendier, understøttelser eller belønninger fra en videnskabelig, undervisningsmæssig, religiøs eller velgørende organisation eller som led i et offentligt, teknisk bistandsprogram. Se artikel 20, stk. 2, i DBO'en.

For disse personer gælder skattefritagelsen:

- stipendiet mv., uanset om det udbetales fra udlandet eller opholdslandet,
- alle beløb modtaget fra udlandet til sit underhold, undervisning eller uddannelse,

- vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, som har tilknytning til studiet eller forskningen eller er en følge deraf, og som ikke overstiger 20.000 kr. eller det tilsvarende beløb i koreansk valuta inden for et kalenderår

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig credittempelse på skat af indkomst, som efter overenskomsten kan beskattes i det andet land.

Danmark indrømmer matching credit for visse koreanske skatter, der er eftergivet eller nedsat ud fra et udviklingssynspunkt. Se artikel 21, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 22: Ikke-diskriminering

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 22 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 1, sidste pkt., om hjemmehørende i andre lande.

Artikel 22 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 23: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 23 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Koreas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 23, stk. 1, af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Koreas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., vedrører tidsfristen for indgivelse af en anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Koreas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og Koreas lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Artikel 24: Udveksling af oplysninger

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 25: Diplomatiske og konsulære embedsmænd

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 26: Territorial udvidelse

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 8. januar 1979 og har virkning for indkomster,

- der ikke er omhandlet i artikel 18, og som erhverves fra den 1. januar 1979,
- der er omhandlet i artikel 18, og som erhverves fra den 1. januar 1973.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 28: Opsigelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

C.F.9.2.11.7 Kroatien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Kroatien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.11.7.1](#))
- Kroatien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.11.7.2](#))

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	14.09.2007	<u>L 14 af 28.11.2007</u>	<u>Lov nr. 87 af 20.02.2008</u>	<u>BKI nr. 11 af 17.02.2009</u>	22.02.2009	Virkning 01.01.2010

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Kroatien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juni 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Efter DBO'en artikel 27, stk. 2, skal overenskomsten af den 19. marts 1981 mellem Kongeriget Danmark og Den Socialistiske Forbundsrepublik Jugoslavien samtidig ophøre med at have virkning i forholdet mellem Danmark og Kroatien.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel:

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter

Se også

Se også om Kroatiens skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.11.7.2 Kroatien - Gennemgang af DBO'en**Indhold**

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 28.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Kroatiens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Kroatien har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2022.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2022.

Som følge af Danmarks og Kroatiens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Kroatiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenkede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Kroatiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.
- [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.
- [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.
- [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Kroatiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere finder MLI'ens artikel 3, stk. 2, anvendelse. MLI'ens artikel 3, stk. 2, vedrører begrænsning af lempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og omfatter også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og efter dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til:

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på efterforskning eller økonomisk udnyttelse af området

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, som har sin virkelige ledelses sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En installation, en borerig eller et skib, der anvendes ved efterforskning af naturforekomster - men ikke ved den efterfølgende udvinding af sådanne - udgør et fast driftssted, hvis virksomheden varer i mere end 12 måneder. Se artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Artiklen indeholder en bestemmelse om forbundne foretagender i forbindelse med udøvelse af aktivitet, der udgør fast driftssted. Se artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Som følge af Danmarks og Kroatiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 7, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Kroatiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 5. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Kroatiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 5, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Kroatiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.
- [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.
- [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Fortjeneste ved international trafik

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved drift af skibe og fly i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Såfremt den virkelige ledelse for et skibsfartsforetagende har sit sæde på et skib, skal ledelsen anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, hvor skibet har sit hjemsted, eller hvis der ikke er et sådant hjemsted, i den kontraherende stat, hvor rederen er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 8 i DBO'en omfatter også fortjeneste ved udlejning af:

- bemandede skibe og fly (time- eller voyage-charter)
- ubemandede skibe eller fly (bareboat-charter), hvis de anvendes i international trafik eller hvis lejeindtægten er knyttet til fortjeneste ved driften af skibe og fly i international trafik

Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste fra brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere, herunder anhængere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, som anvendes til transport af varer i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Hvor foretagender fra flere lande har aftalt at drive skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik sammen i form af et forretningsfællesskab (fx SAS), skal bestemmelsen kun anvendes på den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som foretagendet ejer i dette forretningsfællesskab. Se artikel 8, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10 i afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 10 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct., og har ejet det uafbrudt i mindst 1 år, og udbyttet fastsættes indenfor denne periode, af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 5 pct.

Hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller anden lignende institution, der udbyder pensionsordninger på nærmere bestemte kriterier, se art. 10, stk. 2, i DBO'en kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 5 pct.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#). Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor det modtagende selskab driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2, i DBO'en. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra, se artikel 12, stk. 5, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe og fly, der anvendes i international trafik, eller af rørlig ejendom, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller fly, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste ved salg af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste, som en person, der er hjemmehørende i en stat, erhverver ved salg af aktier, hvis værdi for mere end 50 pct.'s vedkommende direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom, beliggende i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat. Andre ejerandele, som ligner aktier, er ikke omfattet af bestemmelsen. Se artikel 13, stk. 5, i DBO'en.

I tilfælde hvor skibs- eller luftfartsvirksomhed drives i form af et forretningsfællesskab fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Kroatiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 9, stk. 4, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9, svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller et fly i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelseshonorarer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv.

Artikel 16: Bestyrelseshonorarer

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra kildelandet eller bopælslandet, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis:

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Overgangsregel

Personer, som senest den 28. november 2007 var hjemmehørende i Kroatien, og som den 31. januar 2008 modtog dansk privat pension, er fritaget for beskatning af denne pension, så længe personen forbliver hjemmehørende i Kroatien.

Hvis en person er omfattet af overgangsreglen, skal personen også fritages for dansk beskatning af anden dansk privat pension, som først påbegyndes udbetalt senere.

Hvis et ægtepar den 28. november 2007 var hjemmehørende i Kroatien og kun den ene ægtefælle modtog dansk privat pension den 31. januar 2008, vil den anden ægtefælle også være omfattet af overgangsbestemmelsen, når denne begynder at modtage dansk privat pension. Se § 2 i lov nr. 87 af 20. februar 2008.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskutte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af bestemmelserne i denne artikel, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre Indkomster

Artikel 21 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, der kan beskattes i kildelandet efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Kroatien, nedsættes skatten i Danmark efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der kun kan beskattes i Kroatien. Se artikel 22, stk. 1, litra c, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Danmark, fritager Kroatien indkomsten fra beskatning, men medregner den fritagne indkomst ved beregning af skatten på øvrig indkomst. Se artikel 22, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artikel 23 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Kroatien.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Diplomater mv.

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 22. februar 2009 og har virkning fra den 1. januar 2010.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 28: Opsigelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere
-----------	----------------------	------------

		kommentarer
Skatterådet <u>SKM2023.106.SR</u>	Spørger havde bopæl i Danmark, hvor han havde rådighed over en bolig, som han anvendte. Spørger ønskede at flytte til Kroatien før 15. maj 2023 og bosætte sig i landet i en periode på 8-12 måneder for dernæst at vurdere, om han ønskede at rejse tilbage til Danmark eller forlænge opholdet i Kroatien. Spørger fremlejede i perioden sin andelsbolig i Danmark uopsigeligt i stedet for at sælge lejligheden. Spørger ønskede Skatterådets bekræftelse af, at spørger blev skattemæssigt hjemmehørende i Kroatien ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten, når han flyttede til Kroatien. Derudover havde spørger stillet spørgsmål til fraflytningsbeskatning, kapitalgevinster, værdiansættelse og kryptovaluta. Spørger ville i den foreliggende sag udleje sin lejlighed i Danmark, således at spørger ville være afskåret fra at disponere over boligen i Danmark. Spørger fik samtidig fast bolig i Kroatien. Skatterådet bekræftede, at Kroatien kunne anses som spørgers skattemæssige bopælsland ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, idet spørger alene havde en fast bolig til rådighed i Kroatien. Spørger havde desuden stillet spørgsmål til, om han var omfattet af reglerne for fraflytningsbeskatning, jf. aktieavancebeskatningslovens § 38. Skatterådet kunne bekræfte, at hvis spørgers skattepligt til Danmark ophørte før den 14. maj 2023, ville spørger på fraflytningstidspunktet have været skattepligtig til Danmark i mindre end 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, og spørger ville derfor ikke være omfattet af reglerne om fraflytterskat på aktier. Endvidere kunne Skatterådet bekræfte, at kapitalgevinster på aktier, som ikke var omfattet af fraflytterskat af aktier, alene ville blive beskattet i Kroatien, hvis de blev solgt, mens spørger var skattepligtig i Kroatien, og ikke i Danmark. Skatterådet kunne ligeledes bekræfte, at dersom spørger flyttede tilbage til Danmark, da skulle aktier ansættes til værdien på tilflytningstidspunktet således, at skatten ved et salg som beskrevet under faktiske forhold kun skulle beregnes af værditilvæksten mellem tilflytningstidspunkt og salgstidspunkt. Afslutningsvist ønskedes det bekræftet, at hvis spørger ejede kryptovaluta ved ud/indflytning til Danmark, da skulle det behandles skattemæssigt på samme måde som aktier. Idet gevinst og tab på kryptovaluta næppe er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, kunne Skatterådet ikke bekræfte, at kryptovaluta behandles skattemæssigt på samme måde som aktier ved ud- og indflytning til Danmark. Såfremt den pågældende kryptovaluta var omfattet af kursgevinstloven, gjaldt dog de samme principper som i aktieavancebeskatningsloven, når en person henholdsvis fra- og tilflyttede Danmark.	

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Kuwait - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.11.8.1](#))
- Kuwait - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.11.8.2](#))

C.F.9.2.11.8.1 Kuwait - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikke
DBO	22.06.2010	L 132 af 09.02.2010	Lov nr. 378 af 02.05.2011	BKI nr. 17 af 09.10.2013	02
Aftale	27.11.1976 og 27.02.1977	-	-	BKI nr. 81 af 13.09.1977	27
Luftfart					

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Kuwait har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2018. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 14 om frit erhverv.

Se også

Se også om Kuwaits skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.11.8.2 Kuwait - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 3.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og omfatter også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og efter dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til:

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på efterforskning eller økonomisk udnyttelse af området

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En byggeplads eller et anlægs-, samle-, opførelses- eller monteringsarbejde eller tilsynsvirksomhed i forbindelse hermed, udgør et fast driftssted hvis det opretholdes i mere end 9 måneder. Se artikel 5, stk. 3.

Tjenesteydelser udgør et fast driftssted, hvis virksomhed ad sådan karakter opretholdes i mere end 9 måneder inden for en 12 måneders periode. Se artikel 5, stk. 4.

En installation, borerig eller et skib, der anvendes til at udvinde naturforekomster, udgør et fast driftssted, hvis aktiviteten varer i mere end 12 måneder. Se artikel 5, stk. 5.

Aktivitet af væsentlig samme art eller aktivitet, der vedrører samme projekt/operation, udøvet af forbundne foretagender, anses for udøvet af det foretagende som det er forbundet med, medmindre de pågældende aktiviteter, udøves samtidig. Se artikel 5, stk. 5, litra a og b.

I artiklens stk. 6, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 7, fremgår, at hvis en afhængig agent handler i den ene stat på vegne af et foretagende i den anden stat, skal dette foretagende, uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2, anses for at have et fast driftssted i den førstnævnte stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, hvis denne person har og sædvanligvis i den førstnævnte stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stykke 6, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i dette stykke.

En repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed på vegne af et foretagende, er ikke en uafhængig repræsentant som omhandlet i artikel 5, stk. 6. Se artikel 5, stk. 8.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 4.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 5.

Hvis de oplysninger, der er til rådighed for en kontraherende stat, er utilstrækkelige til at ansætte den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal intet i artikel 7 forhindre den kontraherende stat i at fastsætte fortjenesten efter interne regler. Se artikel 7, stk. 6.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 7.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter også fortjeneste ved ubemandet udleje af skibe eller fly (bareboat-charter) og fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhangere og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer eller gods. Det er en betingelse at udlejningen har nær tilknytning til drift af skibe og fly i international trafik. Se artikel 8, stk. 2.

Hvis foretagender i flere lande driver skibs- eller luftfartsvirksomhed i form af et forretningsfællesskab fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende forretningsfællesskab. Se artikel 8, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#)

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct., og har ejet det uafbrudt i mindst 1 år, og udbyttet fastsættes indenfor denne periode, af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct. I de situationer hvor Danmark er kildelandet, kan Danmark dog alligevel, under visse forudsætninger, beskatte udbytte, jf. protokol pkt. 2.

Hvis den retmæssige ejer er den anden kontraherende stat eller enhver regeringsinstitution eller enhver enhed, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat efter bestemmelserne i artikel 4, stk. 2, litra a-c, kan kildelandet dog kun beskatte med 0 pct.

Hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller anden lignende institution, der udbyder pensionsordninger på nærmere bestemte kriterier, se art. 10, stk. 2, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 5 pct.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Artiklen indeholder en tidsbegrænsning for tilbagebetaling af dansk udbytteskat, se mere i art. 10, stk. 6.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted.

Kildelandet kan beskatte rentebeløb fra til et selskab i bopælslandet i overensstemmelse med de interne regler i kildelandet, hvis det modtagende selskab i overvejende grad er ejet eller kontrolleret af personer eller andre selskaber, som ikke er hjemmehørende i hverken Kuwait eller Danmark eller anden stat i EU eller EØS, og som ikke ville være berettiget til fritagelse for beskatning af beløbet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden aftale mellem Danmark/Kuwait og den stat, hvor disse personer og selskaber er hjemmehørende, hvis beløbet var betalt direkte til dem. Se protokollen, punkt 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også arbejder på film, bånd eller andre midler til gengivelse og til anvendelse i forbindelse med fjernsyn eller radiovirksomhed. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra, se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Kildelandet kan i visse situationer beskatte royalties efter interne regler, hvis de betales af et selskab til et selskab, en trust, et interessentskab eller enhver anden juridisk person, der i overvejende grad er ejet eller kontrolleret direkte eller indirekte af en person eller af forbundne selskaber, trusts, interessentskaber eller andre juridiske personer, som ikke er hjemmehørende i hverken Kuwait eller Danmark eller en anden EU- eller EØS-stat. Danmark beskatter dog ikke, hvis de personer og selskaber, som kontrollerer det kuwaitiske selskab, ville være berettiget til fritagelse for dansk beskatning af royaltybeløbet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden aftale mellem Danmark og den stat, hvor de er hjemmehørende, hvis beløbet var betalt direkte til dem. Se protokollen, punkt 3.

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis foretagender fra flere lande driver skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik sammen, kan det enkelte foretagende kun beskattes af sin andel af fortjenesten i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 5.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Personligt arbejde i ansættelsesforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller fly, der anvendes i international trafik af et foretagende i en kontraherende stat, kan beskattes i denne kontraherende stat.

Se også

Se også

- Artikel 15 om bestyrelseshonorarer
- Artikel 16 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 om løn for offentligt hverv
- Artikel 19 om professorreglen

Artikel 15: Bestyrelseshonorarer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestyrelseshonorarer kan kun beskattes i bopælslandet.

Artiklen omfatter foruden medlem af bestyrelsen også medlem af et tilsvarende organ.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 16, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Det samme gælder, hvis vederlaget erhverves af en non-profit organisation uden fordel for dens ejere, stiftere eller medlemmer. Se artikel 16, stk. 3.

Bemærk

Artikel 16 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 18, stk. 1, eller artikel 14 eller 15, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 18, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 17, stk. 2.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis:

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelse. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 17, stk. 3.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 17, stk. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 18 og ikke af artikel 16. Hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed beskattes vederlaget efter 14, 15 eller 17. Se artikel 18, stk. 3.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19: Lærere og forskere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i modeloverenskomsten.

Professorregel

Vederlag for undervisning eller forskning under midlertidigt ophold beskattes ikke i opholdslandet, hvis:

- personen er eller var hjemmehørende i det andet land umiddelbart før besøget i opholdslandet
- opholdet ikke overstiger 2 på hinanden følgende år
- opholdet udelukkende sker med det formål at undervise, give lektioner eller forske
- opholdet sker efter indbydelse fra staten eller et universitet, læreanstalt, skole, museum eller anden kulturel institution eller under et officielt program for kulturel udveksling

- vederlaget stammer fra kilder uden for opholdslandet

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#). om professorreglen
- DBO'en artikel 19 om indholdet af bestemmelsen

Artikel 20: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Studerende og lærlinge, der er omfattet af artikel 20, skal med hensyn til beskatning af stipendier, legater og lønindkomst være berettiget til samme fritagelser, som gælder for personer, der er hjemmehørende i opholdslandet. Se artikel 20, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD' modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Anden indkomst

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formue bestående af skibe eller fly fra et forretningsfællesskab, der er dannet af foretagender fra forskellige lande, kan beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende, men kun af den del af formuen, som svarer til den andel, som foretagendet har i det pågældende forretningsfællesskab. Se artikel 22, stk. 5.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Kuwait kan beskatte efter overenskomsten. Se artikel 23, stk. 2, nr. 1, litra b, punkt a og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Kuwait, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Kuwait. Se artikel 23, stk. 2, nr. 1, litra b, punkt c.

Ved lempelsesberegningen skal den kuwaitiske skat, som er nævnt i artikel 2, stk. 3, litra a, punkt iii, anses for en indkomstskat. Se artikel 23, stk. 2, nr. 2.

Kuwait giver creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, nr. 1, litra a.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24, stk. 1, 2 og 3, skal ikke hindre landene i at indrømme fritagelse for eller nedsættelse af beskatning efter dens interne love. Dog undtaget den del af kapitalen i selskaber, der er ejet af personer, som er statsborgere i den anden kontraherende stat. Se artikel 24, stk. 4.

Intet i DBO'ens artikel 24 skal fortolkes som pålæggende en retlig forpligtelse til at udvide til personer, der er hjemmehørende i det andet land. Se artikel 24, stk. 5.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 1, sidste pkt. om hjemmehørende i andre lande, artikel 24, stk. 2, om statsløse personer og modeloverenskomstens artikel 24, stk. 4, om renter og royalties.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Forskellige regler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Bestemmelserne i denne overenskomst skal ikke kunne fortolkes så de på nogen måde begrænser nogen undtagelse, fritagelse, fradrag, godtgørelse eller andet nedslag, som nu eller senere indrømmes enten:

- efter et lands lovgivning om fastsættelsen af skat, der pålægges af dette land, eller
- efter enhver anden særlig ordning for beskatning i forbindelse med økonomisk eller teknisk samarbejde mellem de kontraherende lande

Se artikel 27, stk. 1.

De kompetente myndigheder i hvert kontraherende land kan give forskrifter for at gennemføre bestemmelserne i denne overenskomst. Se artikel 27, stk. 2.

Se også

Se også DBO'en artikel 27 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 2. oktober 2013, og har virkning fra den 1. januar 2010. Der er tale om tilbagevirkende kraft af begunstigende karakter. Se bemærkninger til § 2 i L 132 af 9. februar 2010.

Se også

Se også afsnit C.F.2.2.30 om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 30: Varighed og opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.12 Letland - Luxembourg

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Letland ([C.F.9.2.12.1](#))
- Libanon ([C.F.9.2.12.2](#))
- Liberia ([C.F.9.2.12.3](#))
- Liechtenstein ([C.F.9.2.12.4](#))
- Litauen ([C.F.9.2.12.5](#))
- Luxembourg ([C.F.9.2.12.6](#))

C.F.9.2.12.1 Letland

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Letland - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.12.1.1](#))
- Letland - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.12.1.2](#))

C.F.9.2.12.1.1 Letland - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemær k-ninger

DBO	10.12.19 93	-	-	<u>BKI nr. 20 af 21.02.1994</u>	27.12.19 93	Virkning g 01.01.1994
Aftale Gensidig administrativ bistand i skattesager	05.04.20 00	-	-	<u>BKI nr. 31 af 15.05.2000</u>	05.04.20 00	-
Aftale Gensidig administrativ bistand i toldsager	31.08.19 95	-	-	<u>BKI nr. 27 af 14.05.1996</u>	16.05.19 96	-

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Letland har endvidere tiltrådt ændringsprotokollen til OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. november 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Se også

Se også om Letlands skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.12.1.2 Letland - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 7.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 32 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Letlands indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Letland har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2021.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Letlands indgåelse af MLI'en skal præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1, medtages i tillæg til ordlyden af præamblen i DBO'en.

Som følge af Danmarks og Letlands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

DBO'ens 32 artikler

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Ved gensidig aftale kan de kompetente myndigheder beslutte, at nye skatter, der ikke automatisk vil være omfattet, skal være omfattet af DBO'en. Se artikel 2, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og efter international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til:

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af det nævnte område

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med skib eller luftfartøj, der udøves af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Det er præciseret, at "skattemæssigt hjemmehørende" også omfatter staten, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et herunder hørende offentligt organ. Et offentligt organ er nærmere defineret i protokollen til DBO'en. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Ikke-fysiske personer, der er hjemmehørende (fuldt skattepligtige) i begge lande, anses ikke at være hjemmehørende efter DBO'ens artikel 4 i nogen af landene, før der mellem de kompetente myndigheder er indgået anden aftale. Se artikel 4, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et bygge-, anlægs-, montage- og installationsarbejde eller en tilsynsførende eller rådgivende aktivitet i forbindelse dermed af mere end 6 måneders varighed, udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

I artikel 5 stk. 4, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 5, i DBO'en fremgår, at når en afhængig agent handler på foretagendets vegne i en stat og har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses foretagendet for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i artikel 5, stk. 4, i DBO'en og som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

En repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed på vegne af et foretagende, er ikke en uafhængig repræsentant som omhandlet i artikel 5, stk. 6, i DBO'en. Se artikel 5, stk. 6, i DBO'en.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Definitionen af fast ejendom omfatter også enhver option eller lignende rettighed, der knytter sig til den faste ejendom. Se artikel 6, stk. 2, i DBO'en.

Brug, udleje mv. af fast ejendom, der er knyttet til aktier eller andre andele i et selskab, kan beskattes i det land, hvor ejendommen ligger. Se artikel 6, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en omfatter salg af varer af samme eller lignende art som det faste driftssted sælger, eller anden erhvervsvirksomhed af samme eller lignende art som den der udøves af det faste driftssted, kan beskattes i det land, hvor fortjenesten indtjenes og det faste driftssted ligger, hvis det faste driftssted med rimelighed kunne have foretaget sådan virksomhed. Se artikel 7, stk. 1, i DBO'en.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For luftfartsvirksomhed, der drives i form af et konsortium fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste ved skibsfart omfatter ikke drift af eller ejendomsret til dokker, pakhuse, terminalfaciliteter, stevedoreudstyr eller anden lignende ejendom, der ligger på land, medmindre fortjenesten er direkte forbundet med foretagendets drift af skibe. Se protokollen til DBO'en, punkt 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10.

Udbytte kan også beskattes i den stat, hvori det udbyttebetalende selskab er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men den skat der pålignes må, såfremt modtageren er udbyttets retmæssige ejer, ikke overstige 5 pct. af bruttobeløbet af udbyttet, hvis den retmæssige ejer er et selskab (bortset fra et interessentskab), der direkte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttebetalende selskab. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a), i DBO'en.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte:

- renter, der betales til en stat eller en af dens offentlige institutioner eller til nærmere angivne institutioner - for Danmarks vedkommende Nationalbanken, IFU, IFØ, Dansk Eksportfinansieringsfond, Danmarks Skibskreditfond eller lignende, hvis det er aftalt mellem de kompetente myndigheder,
- renter, hvor lånet er garanteret af en af de institutioner, der er omfattet af pkt. 1,
- renter, der stammer fra salg på kredit af varer eller udstyr af industriel, kommerciel eller videnskabelig art, medmindre salget er sket mellem forbundne personer. En person er forbundet med en anden person, når personen direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af den anden person, Se protokollen til DBO'en, punkt 4

Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en. Dette gælder dog ikke for betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr som kildelandet kan beskatte med højst 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 2, litra a og b, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm og film eller bånd til brug for fjernsyns- eller radioudsendelser samt betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en og protokollen til DBO'en, punkt 6.

Betalinger for brugen af boreplatforme eller lignende udstyr, der anvendes i forbindelse med efterforskning eller udvinding af kulbrinter, er ikke omfattet af artiklen. Se protokollen til DBO'en, punkt 5.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra, se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Artikel 12 i DBO'en indeholder en mestbegunstigelsesbestemmelse, der sikrer Danmark samme fordel, hvis Letland med andre OECD-lande aftaler en lavere kildelandssats eller en snævrere definition af royalties. Se artikel 12, stk. 7, i DBO'en.

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsagelig består af fast ejendom i det andet land, kan beskattes i dette land. Andre ejerandele, som ligner aktier, er ikke omfattet af bestemmelsen. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt. Se artikel 13, stk. 1, i DBO'en.

Hvis foretagender fra flere lande driver luftfartsvirksomhed sammen i form af et konsortium fx SAS, kan det enkelte foretagende kun beskattes af sin andel af fortjenesten i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 5, i DBO'en.

En person, der er flyttet fra et land og er blevet fraflytterbeskattet i det land af aktiernes værdi, kan anvende denne værdi som anskaffelsessum i tilflytterlandet, når aktierne senere sælges. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en.

Et land kan beskatte fortjeneste ved salg af aktier mv. i selskaber i en periode på maksimalt 10 år efter en fysisk persons flytning til det andet land. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis opholdet i landet i en eller flere perioder tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12 måneders periode.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen finder ikke anvendelse ved arbejdsudleje. Der er angivet retningslinjer for, hvornår en arbejdstager skal anses for arbejdsudlejet. Se protokollen til DBO'en, punkt 7.

Vederlag for arbejde, der udføres ombord på skibe eller luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i det land, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Hvis arbejdet er udført for et luftfartskonsortium, der er dannet af selskaber fra forskellige lande (fx SAS), kan vederlaget kun beskattes i den ansattes bopælsland, hvis et af selskaberne i konsortiet er hjemmehørende i personens bopælsland. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentlige hverv
- Artikel 21, stk. 4, i DBO'en om løn i forbindelse med kulbrinteaktivitet
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 16: Bestyrelsesmedlemmer

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 16 i DBO'en omfatter foruden medlem af bestyrelsen også medlem af ethvert andet lignende organ.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17 i DBO'en, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Beskatningsretten afgøres i disse tilfælde efter artikel 7 i DBO'en, 14 i DBO'en eller 15 i DBO'en. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artiklen omfatter ikke optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende betalinger

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel - private pensioner

Private pensioner og andre lignende vederlag, der stammer fra tidligere tjenesteforhold samt livrenter, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Undtagelse - private pensioner

Private pensioner, livrenter og andre lignende vederlag kan beskattes i kildelandet, hvis modtageren tidligere har været hjemmehørende i kildelandet. Skatten kan ikke overstige 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Hvis modtageren er statsløs eller er statsborger i bopælslandet uden at være statsborger i kildelandet, kan pensionen kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3, sidste punkt, i DBO'en.

Andre private pensioner

Private pensioner, der ikke er omfattet af denne artikel, fx privattegnede ratepensioner, er omfattet af artikel 22 i DBO'en og kan beskattes i kildelandet. Se artikel 22, stk. 1, 2. punkt, i DBO'en.

Sociale pensioner

Pensioner og lignende ydelser, der ydes efter kildelandets sociallovgivning eller en ordning med socialt sigte, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Sociale ydelser

Andre sociale ydelser end pension er omfattet af artikel 22 og kan beskattes i kildelandet. Se artikel 22, stk. 1, 2. punkt, i DBO'en.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbar til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt angivet eller forud beregnet tidsrum. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi, der ikke er tjenesteydelser. Se artikel 18, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen omfatter også udbetalinger fra "offentlige organer". Dette udtryk betyder enhver juridisk enhed af offentlig karakter, som er oprettet efter lovgivningen i et af landene, og som ingen

anden person end staten selv, en af dens politiske underafdelinger eller en af dens lokale myndigheder har interesser i. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Bestemmelsen anvender udtrykket "udførelse af personligt arbejde i tjenesteforhold", hvor modeloverenskomsten anvender udtrykket " udførelse af hverv".

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19, i DBO'en og ikke af artikel 17, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 21 i DBO'en omfatter forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 21, stk. 1, i DBO'en.

Ved virksomhed i forbindelse med kulbrintevirksomhed foreligger der fast driftssted eller fast sted fra 1. dag. Se artikel 21, stk. 1, i DBO'en.

Boreplatformsvirksomhed udøvet uden for kysten udgør et fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 365 dage inden for en 18-måneders periode. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en. Ved sådant fast driftssted for boreplatforme kan kildelandet ikke beskatte en eventuel formueforøgelse. Se artikel 21, stk. 5, i DBO'en.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og ankerhåndteringsfartøjer. Se artikel 21, stk. 3, i DBO'en.

Løn for arbejde udført i forbindelse med forsyningsvirksomhed skal beskattes i overensstemmelse med artikel 15, stk. 3, i DBO'en dvs. i det land hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 21, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen

Artikel 22: Andre indkomster

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland, kan den kun beskattes i bopælslandet.

Bemærk

Private pensioner uden for tjenesteforhold og sociale ydelser (ikke pensioner) er omfattet af artikel 22.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Formue

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formue bestående af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsageligt består af fast ejendom i det andet land, kan beskattes i dette land. Se artikel 23, stk. 1, i DBO'en.

Formue, der ejes af et luftfartskonsortium, dannet af selskaber fra forskellige lande, kan beskattes af det land, hvor et selskab er hjemmehørende, men kun af den del af formuen, som svarer til den andel, som selskabet har i det pågældende konsortium. Se artikel 23, stk. 5, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 23 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Letland kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Letland, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Letland.

Matching credit

Danmark var til og med indkomståret 2003 forpligtet til at give matching credit på indkomst fra fast driftssted i Letland samt fritagelse for udbytteskat. Se artikel 24, stk. 1, litra d-f, i DBO'en.

Letland giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Letland.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artikel 27 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 27 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Bemærk

Der er indgået aftale med Letland om bistand til udveksling af oplysninger i alle former, simultane revisioner og tilstedeværelse af udenlandske embedsmænd ved skatteundersøgelser. Se BEK nr. 31 af 15. maj 2000.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Bistand til opkrævning

Artikel 28 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der ydes bistand til opkrævningen af skatter, der er omfattet af DBO'en, samt renter og bøder. Anmodningen om bistand skal vedlægges bevis for, at de skyldige beløb er endelig fastsat. Herefter sker opkrævning og inddrivelse i det andet land efter dette land regler.

Hvis skattekravet ikke er endeligt fastsat, kan det andet land anmodes om at foretage foreløbige foranstaltninger til sikring af kravet.

Der må kun fremsættes anmodning om bistand, hvis skatteyderen ikke har tilstrækkelige aktiver til at dække kravet i det land, hvor skattebeløbet skyldes.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 29: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artikel 30 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 27. december 1993 og har virkning fra den 1. januar 1994.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artikel 32 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2010.140.SR og SKM2010.141.SR	Artikel 4, 10 og 15. Piloter ansat i et cypriotisk selskabs filial i Letland fik efter deres kontrakter udbetalt dividende, beregnet på grund af piloternes aktiebesiddelse i selskabet. Udbetalingerne skete via et datterselskab på Cypren. Skatterådet betragtede udbetalingerne som løn efter den dansk-lettiske DBO.	

C.F.9.2.12.2 Libanon

Indhold

- Historikskema
- Aftale om gensidig fritagelse for dobbeltbeskatning af skibs- og luftfartsindtægter

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
Aftale om Skibs- og luftfart	29.03.1967	-	-	BKI nr. 41 af 23.06.1967	31.12.1964	Virkning 01.01.1965

Libanon har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2017. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om gensidig fritagelse for dobbeltbeskatning af skibsfarts- og luftfartsindtægter

Aftalen afviger fra OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, om skibs- og luftfart.

Al indkomst fra skibsfarts- og luftfartsvirksomhed kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende.

Bestemmelsen omfatter luftfartsforetagender, der drives i pool-aftaler af en hvilken som helst art.

Aftalen indeholder en definition af udtrykkene "libanesiske foretagender", "danske foretagender" og "skibsfart- og luftfartsvirksomhed".

Se også

Se også www.finance.gov.lb om Libanons skattemyndighed.

C.F.9.2.12.3 Liberia

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl. nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	01.11.2010	-	-	BKI nr. 14 af 22.05.2012	18.05.2012	Virkning 01.01.2013 Straffesager 18.05.2012

Liberia har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2021. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også <https://revenue.lra.gov.lr/> om Liberias skattemyndighed.

C.F.9.2.12.4 Liechtenstein

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)

Historikskema

Indhold	Indgåelse	Lovforsl	L	BKI nr.	Ikraft-	Bemær
---------	-----------	----------	---	---------	---------	-------

old	-sesdato	ags nr. og dato	ov nr. og dato	og dato	trædelse	k-ninger
TIEA	17.12.2010	-	-	BKI nr. 9 af 17.03.2012	07.04.2012	Virknin g 01.01.2011 For skatte- perioder der begynder på eller efter denne dato

Liechtenstein har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også om Liechtensteins skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.12.5 Litauen

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Litauen - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.12.5.1](#))
- Litauen - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.12.5.2](#))

C.F.9.2.12.5.1 Litauen - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærker
DBO	13.10.1993	-	-	BKI nr. 21 af 21.02.1994	30.12.1993	Virkning 01.01.1994
Aftale Gensidig bistand i skattesager	18.11.1997	-	-	BKI nr. 8 af 27.02.2004 -	10.06.2003	-
Bekg. om note fra Litauen vedr. ændret anvendelse af artikel 12 (royalties)				BKI nr. 4 af 28.05.2020		Virkning 01.01.2019

Indhold	Status	Henvisninger
---------	--------	--------------

MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39
-----	---------------------	---

Litauen har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juni 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Se også

Se også om Litauens skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.12.5.2 Litauen - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 7.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Litauens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Litauen har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Litauens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksen i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Litauens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Ved gensidig aftale kan de kompetente myndigheder beslutte, at nye skatter, der ikke automatisk vil være omfattet, skal være omfattet af DBO'en. Se artikel 2, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og efter international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til:

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af det nævnte område

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der udøves af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Det er præciseret, at "skattemæssigt hjemmehørende" omfatter staten, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et herunder hørende offentligt organ. Et offentligt organ er nærmere defineret i protokollen til DBO'en. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Ikke-fysiske personer, der er hjemmehørende (fuldt skattepligtige) i begge lande, anses ikke at være hjemmehørende efter DBO'en artikel 4 i nogen af landene, før der mellem de kompetente myndigheder er indgået anden aftale. Se artikel 4, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et bygge-, anlægs-, montage- og installationsarbejde eller en tilsynsførende eller rådgivende aktivitet i forbindelse dermed udgør fast driftssted, hvis det har en varighed på mere end 6 måneder. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Litauens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Litauens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Litauens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Litauens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Fast ejendom" omfatter også enhver option eller lignende rettighed. Se artikel 6, stk. 2, i DBO'en.

Brug, udleje mv. af fast ejendom, der er knyttet til aktier eller andre andele i et selskab, kan beskattes i det land, hvor ejendommen ligger. Se artikel 6, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en omfatter også salg af varer af samme eller lignende art som det faste driftssted sælger, eller anden erhvervsvirksomhed af samme eller lignende art som den, der udøves af det faste driftssted, kan beskattes i den stat fortjenesten erhverves og det faste driftssted ligger, hvis det faste driftssted med rimelighed kunne have foretaget sådan virksomhed. Se artikel 7, stk. 1, i DBO'en.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For luftfartsvirksomhed, der drives i form af et konsortium, fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste ved skibsfart omfatter ikke drift af eller ejendomsret til dokker, pakhuse, terminalfaciliteter, stevedoreudstyr eller anden lignende ejendom, der er beliggende på land, medmindre fortjenesten er direkte forbundet med foretagendets drift af skibe. Se protokollen til DBO'en, punkt 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10.

Udbytte kan også beskattes i den stat, hvor det udbyttebetalende selskab er hjemmehørende, men den skat der pålignes må, såfremt modtageren er udbyttets retmæssige ejer, ikke overstige 5 pct. af bruttobeløbet af udbyttet, hvis den retmæssige ejer er et selskab (bortset fra et interessentskab), der direkte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttebetalende selskab. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a), i DBO'en.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte:

- renter, der betales til en stat eller en af dens offentlige institutioner eller til nærmere angivne institutioner - for Danmarks vedkommende Nationalbanken, IFU, IFØ, Dansk Eksportfinansieringsfond, Danmarks Skibskreditfond eller lignende, hvis det er aftalt mellem de kompetente myndigheder,
- renter, hvor lånet er garanteret af en af de institutioner, der er omfattet af DBO'en, pkt. 1.
- renter, der stammer fra salg på kredit af varer eller udstyr af industriel, kommerciel eller videnskabelig art, medmindre salget er sket mellem forbundne personer. En person er forbundet med en anden person, når personen direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af den anden person. Se protokollen til DBO'en, punkt 4

Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Beskatningen af royalties er blevet ændret i forhold til det, der fremgår af DBO'ens artikel 12. Ændringen er trådt i kraft fra den 1. januar 2019. Ændringen skete på baggrund af, at Litauen havde indgået en mere fordelagtig bestemmelse om royalties med Japan, og at Danmark ifølge mestbegunstigelsesklausulen i artikel 12, stk. 7, i DBO'en (se nedenfor), skal tildeles samme fordele.

Med virkning fra den 1. januar 2019 er beskatningen udelukkende tillagt bopælslandet, jf. artikel 12, stk. 1, i DBO'en.

Se om ændring af artikel 12 i DBO'en ved noteveksling, [BKI nr. 4 af 28/05/2020](#).

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en.

Artikel 12 i DBO'en indeholder en mestbegunstigelsesbestemmelse, der sikrer Danmark samme fordel, hvis Litauen med andre OECD-lande aftaler en lavere kildelandssats eller en snævrere definition af royalties. Se artikel 12, stk. 7, i DBO'en. Se ovenfor om benyttelse af mestbegunstigelsesklausulen med virkning fra 1. januar 2019.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsagelig består af fast ejendom i det andet land, kan beskattes i dette land. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt. Andre ejerandele, som ligner aktier, er ikke omfattet af artikel 13 i DBO'en. Se artikel 13, stk. 1, i DBO'en.

Hvis foretagender fra flere lande driver luftfartsvirksomhed sammen i form af et konsortium, fx SAS, kan det enkelte foretagende kun beskattes af sin andel af fortjenesten i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 5, i DBO'en.

En person, der er fraflyttet et land og er blevet fraflytterbeskattet i det land af aktiernes værdi, kan i tilflytterlandet anvende denne værdi som anskaffelsessum, når aktierne senere sælges. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en.

Et land kan beskatte fortjeneste ved salg af aktier mv. i selskaber i en periode på maksimalt 10 år efter en fysisk persons flytning til det andet land. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 13 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4, i DBO'en (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis opholdet i landet i en eller flere perioder tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12 måneders periode.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Det er præciseret, at 183-dages-reglen ikke finder anvendelse ved arbejdsudleje, og samtidig er der angivet retningslinjer for, hvornår en arbejdstager skal anses for arbejdsudlejet. Se protokollen til DBO'en, punkt 7.

Vederlag for arbejde, der udføres ombord på skibe eller luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i det land, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Hvis arbejdet er udført for et luftfartskonsortium, der er dannet af selskaber fra forskellige lande fx SAS, gælder dog, at vederlaget kun kan beskattes i den ansattes bopælsland, hvis et af selskaberne i konsortiet er hjemmehørende i den ansattes bopælsland. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelseshonorarer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 21, stk. 4, i DBO'en om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 16: Bestyrelseshonorarer

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 16 i DBO'en omfatter foruden medlem af bestyrelsen også ethvert andet lignende organ.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, i DBO'en når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en. Beskatningsretten afgøres i disse tilfælde efter artikel 7 i DBO'en, 14 i DBO'en eller 15 i DBO'en.

Artikel 17 i DBO'en omfatter ikke optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende betalinger

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel - private pensioner

Private pensioner og andre lignende vederlag, der stammer fra tidligere tjenesteforhold samt livrenter, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Undtagelse

Private pensioner, livrenter og andre lignende vederlag, kan beskattes i kildelandet, hvis modtageren tidligere har været hjemmehørende i kildelandet. Skatten kan ikke overstige 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Hvis modtageren er statsløs eller er statsborger i bopælslandet uden at være statsborger i kildelandet, kan pensionen kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3, sidste punkt, i DBO'en.

Andre private pensioner

Private pensioner, der ikke er omfattet af artikel 18 i DBO'en, fx privattegnede ratepensioner, er omfattet af artikel 22 og kan beskattes i kildelandet. Se artikel 22, stk. 1, 2. punkt, i DBO'en.

Sociale pensioner

Pensioner og lignende ydelser, der ydes efter kildelandets sociallovgivning eller en ordning med socialt sigte, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk

Andre sociale ydelser end pension er omfattet af artikel 22 i DBO'en og kan beskattes i kildelandet. Se artikel 22, stk. 1, 2. punkt, i DBO'en.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbar til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt angivet eller forud beregneligt tidsrum. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi, der ikke er tjenesteydelser. Se artikel 18, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 19 i DBO'en omfatter også udbetalinger fra "offentlige organer". Dette udtryk betyder enhver juridisk enhed af offentlig karakter, som er oprettet efter lovgivningen i en af staterne, og som ingen anden person end staten selv, en af dens politiske underafdelinger eller en af dens lokale myndigheder har interesser i. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Artikel 19 i DBO'en anvender udtrykket "udførelse af personligt arbejde i tjenesteforhold", hvor modeloverenskomsten anvender udtrykket " udførelse af hverv".

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 21 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 21 i DBO'en omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 21, stk. 1, i DBO'en.

Ved kulbrintevirksomhed foreligger der fast driftssted eller fast sted fra første dag. Se artikel 21, stk. 1, i DBO'en.

Boreplatformsvirksomhed udøvet uden for kysten er et fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 30 dage inden for en 12 måneders periode. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en. Ved sådant fast driftssted for boreplatforme kan kildelandet ikke beskatte en eventuel formueforøgelse. Se artikel 21, stk. 5, i DBO'en.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og ankerhåndteringsfartøjer. Se artikel 21, stk. 3, i DBO'en.

Løn for arbejde udført i forbindelse med forsyningsvirksomhed skal beskattes i overensstemmelse med artikel 15, stk. 3, i DBO'en dvs. i det land hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 21, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen

Artikel 22: Andre indkomster

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet.

Bemærk

Private pensioner uden for tjenesteforhold fx privattegnede ratepensioner og sociale ydelser, der ikke er omfattet af artikel 18 i DBO'en, beskattes efter artikel 22 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Formue

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formue bestående af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsageligt består af fast ejendom i det andet land, kan beskattes i dette land. Se artikel 23, stk. 1, i DBO'en.

Formue, der ejes af et luftfartskonsortium, dannet af selskaber fra forskellige lande, kan beskattes af det land, hvor et selskab er hjemmehørende, men kun af den del af formuen, som svarer til den andel, som selskabet har i det pågældende konsortium. Se artikel 23, stk. 5, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 23 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Litauen kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Litauen, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Litauen.

Matching credit

Danmark var til og med indkomståret 2003 forpligtet til at give matching credit på indkomst fra fast driftssted i Litauen samt fritagelse for udbytteskat. Se artikel 24, stk. 1, litra d-f, i DBO'en.

Litauen giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Litauens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 26, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Litauen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artikel 27 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 27 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Bemærk

Der er indgået aftale mellem Danmark og Litauen om gensidig administrativ bistand i skattesager. Se BEK nr. 8 af 27. februar 2004.

Aftalen indeholder bestemmelser om bistand til udveksling af oplysninger i alle former, simultane revisioner, tilstedeværelse af udenlandske embedsmænd ved skatteundersøgelser og bistand til inddrivelse. Der er udarbejdet et særligt tillæg om simultane revisioner.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Bistand til opkrævning

Artikel 28 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der ydes bistand til opkrævningen af de skatter, der er omfattet af DBO'en, samt renter og bøder. Anmodningen om bistand skal vedlægges bevis for, at de skyldige beløb er endeligt fastsat. Opkrævningen og inddrivelsen sker i det andet land efter dette lands regler.

Hvis skattekravet ikke er endeligt fastsat, kan det andet land anmodes om at foretage foreløbige foranstaltninger til sikring af kravet.

Der må kun fremsættes anmodning om bistand, hvis skatteyderen ikke har tilstrækkelig aktiver i det land, hvor skattebeløbet skyldes, til at dække kravet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 29: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artikel 30 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorialt udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 30. december 1993 og har virkning fra den 1. januar 1994.

DBO'en blev ændret med virkning fra den 1. januar 2019, se under artikel 12.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artikel 32 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord		Yderligere kommentarer
Landsretsdomme			

Sagen angik, om et litauisk selskab som følge af en samarbejdsaftale med et dansk selskab fik fast driftssted i Danmark efter SEL § 2, stk. 1, litra a, jf. artikel 5.

Der var enighed om, at det litauiske selskab havde et fast forretningssted i Danmark. Spørgsmålet var derfor, om det litauiske selskab "udøver virksomhed" gennem dette faste forretningssted og dermed havde fast driftssted i Danmark.

Landsretten fandt, at det hverken efter ordlyden af artikel 5, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller efter kommentarerne til OECD's modeloverenskomst er en forudsætning for etablering af fast driftssted, at det udenlandske foretagendes virksomhed udøves på det faste forretningssted af foretagendets eget personale eller af andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet. Landsretten bemærkede i den forbindelse, at de nye kommentarer til OECD's modeloverenskomst fra 2017 kunne inddrages ved fortolkningen af artikel 5, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, da de nye kommentarer må anses for at præcisere fortolkningen af begrebet fast driftssted.

Vedrørende den konkrete sag fandt landsretten, at det litauiske selskab som følge af aftalerne med det danske selskab fik fast driftssted i Danmark. Landsretten lagde herved vægt på, at en væsentlig aktivitet i den virksomhed, som udøves af det litauiske selskab, efter aftalerne ville blive udøvet gennem det faste forretningssted i Danmark for det litauiske selskabs økonomiske regning og risiko med det danske selskab som underleverandør.

Byretsdomme

<u>SKM2022.515.BR</u>	Artikel 4. Sagen angik, om en skatteyder var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i indkomstårene 2006-2009, og om der var grundlag for skønsmæssigt at forhøje skatteyderens indkomst i disse indkomstår. Det var ubestridt, at skatteyderen, der var litauisk statsborger, var fuldt skattepligtig i både Danmark og Litauen, og at skatteyder havde bolig til rådighed i begge lande. Spørgsmålet var derfor, hvilket land beskatningsretten tilkom efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Retten fandt, at skatteyderen efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser i Danmark, og beskatningsretten tilkom derfor Danmark. Retten fandt desuden ikke, at skatteyderen havde godtgjort, at den skønsmæssige ansættelse var udøvet på et forkert grundlag eller var åbenbart urimeligt, og skønnet kunne derfor ikke tilsidesættes. Skatteministeriet blev herefter frifundet.		
Landsskatteretten			
<u>SKM2017.431.LSR</u>	Artikel 5. En samarbejdsaftale mellem et dansk og et litauisk selskab om drift af en minkfarm i Danmark medførte ikke, at det litauiske selskab fik fast driftssted i Danmark, bl.a. henset til det ikke kunne antages, at det litauiske selskab efter aftalen havde instruktionsbeføjelser over for det danske selskab.		

C.F.9.2.12.6 Luxembourg

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Luxembourg - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.12.6.1](#))
- Luxembourg - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.12.6.2](#))

C.F.9.2.12.6.1 Luxembourg - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel-sesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikra
DBO	17.11.1980			<u>BKI nr. 95 af 23.09.1982</u>	22.0
Protokol	09.07.2013	<u>L 6 af 08.10.2014</u>	<u>Lov nr. 1472 af</u>	<u>BEK nr. 4 af 08.01.2015</u>	29.1

			19.12.2014		
Protokol	04.06.2009	L 15 af 07.10.2009	Lov nr. 1131 af 04.12.2009	BKI nr. 44 af 09.06.2010	12.0
Gensidig administrativ bistand					

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Luxembourg har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. november 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Se også

Se også

- [Skd. cirkulære nr. 74 af 28. april 1982](#) (vejledning)
- Se også om Luxembourgs skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.12.6.2 Luxembourg - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende slutprotokol, § 1 - 5.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Luxembourgs indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Luxembourg har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Luxembourgs indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Luxembourgs indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en

omgåelsesklausele i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklaede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.
- [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.
- [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

DBO'en finder ikke anvendelse på indkomst fra holdingselskaber, der er omfattet af den luxembourgske lovgivning. Se slutprotokollen til DBO'en, § 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Luxembourgs indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 3, stk. 3, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 3, stk. 3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og i overensstemmelse med international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve sine suverænitetsrettigheder til udforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

DBO'en finder ikke anvendelse på holdingselskaber, omfattet af den særlige luxembourgske lovgivning. Se slutprotokollen til DBO'en, § 1.

DBO'en finder heller ikke anvendelse på indkomst som personer, der er hjemmehørende i Danmark, erhverver fra sådanne selskaber eller på aktier eller andre kapitalbeviser i selskaber af denne art.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I artikel 5 stk. 4, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 5, i DBO'en fremgår, at når en afhængig agent handler på foretagendets vegne i en stat og har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn i denne stat, anses foretagendet for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i artikel 5, stk. 4, i DBO'en og som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 80 vedrørende Luxembourgs fortolkning af artikel 7

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Såfremt den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken den person, der anvender skibet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Danmark kan beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10.

Udbyttet kan også beskattes i den stat, hvori det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, men den skat, der pålægges, må, såfremt modtageren er udbyttets retsmæssige ejer, ikke overstige 5

pct. af bruttobeløbet af udbyttet, hvis den retsmæssige ejer er et selskab (bortset fra et interessentskab og et kommanditselskab), der direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a), i DBO'en.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 11 i DBO'en indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted.

Se også

Se også

- [SKM2014.676.SR](#) om beskatning af renter, beneficial owner i relation til denne DBO
- afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

"Royalties" omfatter også betaling, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt udstyr. Se artikel 12, stk. 2, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Se artikel 12, stk. 1 og stk. 3, i DBO'en. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, der er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber er udeladt af artikel 13 i DBO'en. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4, i DBO'en (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Se artikel 15, stk. 2, litra a, i DBO'en.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller et luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelseslønhonorar
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 16: Bestyrelseslønhonorar

Artikel 16 i DBO'en afviger fra til OECD's modeloverenskomst.

Artikel 16 i DBO'en omfatter også medlem af et tilsynsråd.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en omfatter ikke optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15 i DBO'en, 16 i DBO'en, eller 18 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 18 i DBO'en er ændret ved [protokol af 9. juli 2013](#).

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner og andre lignende vederlag, kan, uanset om de stammer fra et tidligere ansættelsesforhold eller ikke, kun beskattes i bopælslandet. Sådanne betalinger kan dog beskattes i kildelandet, hvis:

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en

Udbetalinger fra en pensionsordning kan kun beskattes i kildelandet, når der ikke er givet fradrag ved indkomstopgørelsen i kildelandet for indbetalinger til ordningen, eller hvis der er sket beskatning af en arbejdsgivers indbetalinger til ordningen. Artikel 18 i DBO'en forhindrer bopælslandet i at beskatte sådanne ordninger. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Efter PBL er der ikke hjemmel til dansk beskatning af udbetalinger fra en pensionsordning, hvis der ikke har været fradragsret for indbetalingerne til ordningen.

Overgangsregel

Personer, der var hjemmehørende i Luxembourg den 9. juli 2013 og på denne dato modtog pension fra Danmark, som var fritaget for dansk beskatning efter den tidligere artikel 18, stk. 1, i DBO'en (private pensioner i ansættelsesforhold) eller artikel 21, stk. 1, i DBO'en (private pensioner uden for ansættelsesforhold), er fritaget for dansk beskatning af sådanne pensioner, så længe personen er hjemmehørende i Luxembourg. Se § 2, stk. 2, i [Lov nr. 1472 af 19. december 2014](#) og artikel 3 i protokol af 9. juli 2013 til DBO'en.

Hvis en person opfylder betingelserne for skattefritagelse i overgangsreglen, gælder fritagelsen også for andre danske pensionsordninger, som den pågældende har, men hvor udbetalingerne ikke var påbegyndt den 9. juli 2013. Se bemærkninger til § 2 i [L 6 af 8. oktober 2014](#).

Sociale ydelser

Betalinger, som modtages efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller enhver anden ordning fra midler tilvejebragt af kildelandet, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en. Artikel 18 i DBO'en omfatter fx arbejdsløshedsunderstøttelse, sygeunderstøttelse, barselsunderstøttelse og uddannelsesstøtte. Se protokollen til DBO'en, artikel 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en og ikke af artikel 17 i DBO'en. Hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed beskattes vederlaget efter 15 i DBO'en, 16 i DBO'en eller 18 i DBO'en. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'ensvarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'ensvarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, og rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe og luftfartøjer, kan kun beskattes i en kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Bemærk

Artikel 22 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Luxembourg kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Luxembourg, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Luxembourg. Se artikel 23, stk. 1, litra c, i DBO'en.

Et dansk moderselskab, der modtager udbytte fra sit datterselskab i Luxembourg, skal have lempelse for både den luxembourgske udbytteskat og for den underliggende selskabsskat. Se slutprotokollen til DBO'en, § 4, nr. 1.

Danmark giver matching credit vedrørende investeringsfremmende foranstaltninger, der er indrømmet skattenedsættelse i Luxembourg. Se slutprotokollen til DBO'en, § 4, nr. 2.

Luxembourg skal som bopælsland som hovedregel anvende metoden gammel exemption. Det betyder, at indkomsten fritages for beskatning, men indgår i skatteberegningen af øvrig indkomst. Se artikel 23, stk. 2, litra a, i DBO'en. Lempelse for betalt dansk udbytteskat gives dog som almindelig creditlempelse, medmindre der er tale om et kapitalselskab, der ejer mere end 25 pct. af det danske selskab. Se artikel 23, stk. 2, litra b og c i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Luxembourgs indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 5, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 23, stk. 2, litra a, for personer, der er

hjemmehørende i Luxembourg. MLI'ens artikel 5, stk. 2, vedrører anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning.

Reglen i MLI'ens artikel 5 er baseret på artikel 23 i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.5](#) om MLI'ens artikel 5.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Statsborgere er alle fysiske personer, der har indfødsret i en kontraherende stat og juridiske personer, interessentskaber og foreninger, der består i kraft af en gældende lovgivning i den kontraherende stat. Se artikel 24, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Luxembourgs indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 25, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Luxembourg.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26 i DBO'en er ændret ved [protokol af 4. juni 2009](#) med dertil hørende noteveksling.

Rammerne for informationsudvekslingen er nærmere præciseret i notevekslingen. Se også pkt. 3.2. og 3.3. i bemærkningerne til lovforslaget til protokollen [2009/1 LSF 15](#).

Artikel 27: Bistand til opkrævning af skat

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 28: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 22. marts 1982 og har virkning for

- kildeskatter af indkomst, der er erhvervet fra og med den 1. januar 1979,
- andre skatter, der vedrører indkomst for skattepligtsperioder, som ophører efter den 31. december 1978
- formueskat, der pålignes for skattepligtsperioder, som ophører efter den 31. december 1978

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artikel 31 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteret		
SKM2023.456.HR	Artikel 10. Et luxembourgsk moderselskab var i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra c, skattepligtig af udbytte udloddet af dets danske datterselskab. Der skulle ikke ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten efter moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg, fordi der forelå retsmisbrug efter EU-retten af direktivets fordele, og fordi det luxembourgske selskab ikke kunne anses som retmæssig ejer af udbyttet i overenskomstens artikel 10, stk. 2's forstand.	Tidligere instans: SKM2022.469.ØLR.

	Den omstændighed, at koncernen ifølge datterselskabet som et alternativ til den skete udlodning kunne have foretaget en likvidation af selskabet i medfør af dagældende anpartsselskabslovs § 59, og likvidationsprovenuet herfra kunne være udloddet skattefrit til moderselskabet, havde ingen betydning for den skattemæssige bedømmelse, herunder for om der forelå misbrug, idet denne bedømmelse skulle baseres på den udbytteudlodning, som faktisk blev foretaget, og ikke på en grundlæggende anden disposition i form af likvidation af datterselskabet, som koncernen havde fravalgt.	
<u>SKM2023.398.H</u> <u>R</u>	Artikel 11. Moderselskaber, der var hjemmehørende i henholdsvis Sverige og Luxembourg, var i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, skattepligtige af renter, som moderselskaberne havde oppebåret på lån ydet til deres danske datterselskaber. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst henholdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi moderselskaberne var gennemstrømningsselskaber, der ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomsternes forstand, og fordi der forelå misbrug. Højesteret anførte, at det var uden betydning for vurderingen af spørgsmålet om retmæssig ejer, om renterne blev betalt effektivt eller blev tilskrevet lånets hovedstol. I den ene sag (116/2021) fandt Højesteret, at det ikke var godtgjort, at renternes retmæssige ejer var det bagvedliggende SICAR-selskab i Luxembourg, som renterne i hvert fald var gennemstrømmet til, eller aktionærerne og investorerne i dette selskab. Højesteret fandt, at det heller ikke var godtgjort, at betingelserne for bortfald af skattepligten af renterne i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, sidste punktum, var opfyldt. I den anden sag (117/2021) fandt Højesteret, at det ikke var godtgjort, at investorerne i de kapitalfonde, der stod bag gennemstrømningsselskaberne i Luxembourg, var renternes retmæssige ejere. Højesteret afviste endvidere en indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpelse. I begge sager fandt Højesteret, at de danske datterselskaber var ansvarlige for den manglende indeholdelse af renteskat i medfør af kildeskattelovens § 69, stk. 1.	Tidligere instanser: <u>SKM2023.234.ØL</u>
<u>SKM2023.251.H</u> <u>R</u>	Artikel 10. Moderselskaber, der var hjemmehørende henholdsvis på Cypern og i Luxembourg, var i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, skattepligtige af udbytter fra deres danske datterselskaber, idet der hverken efter moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem Danmark og henholdsvis Cypern og Luxembourg skulle ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi der forelå retsmisbrug efter direktivet, og fordi moderselskaberne ikke kunne anses for at være retmæssig ejer af de udloddede beløb efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. I den ene sag (sag 69/2021), der angik to udbytter, fandt Højesteret, at det ene udbytte var fritaget for beskatning efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, sammenholdt med den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Højesteret tiltrådte, at selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 5.	Tidligere instanser: <u>SKM2012.26.LSR</u> og <u>SKM2021.409.ØL</u>

	pkt., om transparente moderselskaber, må forstås således, at fritagelse for skattepligtigt forudsætter, at også betingelsen om, at beskatning skal frafaldes eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er opfyldt. En indsigelse om, at en beskatning stred imod en bindende administrativ praksis, blev ikke taget til følge. I sag 69/2021 blev det indeholdelsespligtige selskab anset for ansvarlig for den manglende indeholdelse af udbytteskat, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1, jf. kildeskattelovens § 65, stk. 1. Kravet på betaling af det ikke indeholdte beløb skulle tillægges renter efter opkrævningsloven. EMRK artikel 6 og EU's Charter om grundlæggende rettigheder kunne ikke føre til et andet resultat.	
Landsretten		
<u>SKM2022.416.VL</u> <u>R</u>	Artikel 11. Moderselskaber, der var hjemmehørende i henholdsvis Sverige og Luxembourg, var i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d), skattepligtige af renter, som moderselskaberne havde oppebåret på lån ydet til deres danske datterselskaber. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst henholdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, da der forelå misbrug, og da moderselskaberne ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomsternes forstand. Datterselskabernes indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpelse, blev afvist. Datterselskabet i sag BS-30/2021-VLR fik ikke medhold i sine subsidiære påstande om delvis nedsættelse af kildeskattekravet og hjemvisning til fornyet behandling ved Skattestyrelsen, som selskabet støttede på et anbringende om, at de bagvedliggende investorer i kapitalfondene på Y2-by, som ejede det luxembourgske moderselskab, skulle anses for de retmæssige ejere af de omhandlede renter.	Har tidligere været anket til Højesteret, men anken blev hævet. Tidligere instans: <u>SKM2011.57.LSR</u> <u>SKM2011.59.LSR</u>
Landsskatteretten		
<u>SKM2021.253.LS</u> <u>R</u>	Artikel 26. Retten til aktindsigt i korrespondance mellem Danmark og Luxembourg vedrørende en Mutual Agreement Procedure blev anset for at være begrænset iht. forvaltningslovens § 15a, stk. 1, og artikel 26, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten på grund af en folkeretlig forpligtelse om begrænsning af aktindsigt.	
Skatterådet		
<u>SKM2024.298.SR</u>	Artikel 11. Tilbagebetaling af et nul-kuponlån fra et dansk selskab til et selskab i Luxembourg medførte ikke begrænset skattepligt til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra h, jf. litra d, for den del af kursgevinsten udløst ved tilbagebetalingen, der kort tid efter blev viderebetalt til de omhandlende bagvedliggende investorer. Idet det blev lagt til grund, at Spørger ikke var retmæssig ejer af kursgevinsten, var Skatterådet således enig med Spørger i, at der	

ikke kunne ske skattefritagelse for Spørger som følge af den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og/eller efter rente-/royaltydirektivet, jf. undtagelsen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra h, jf. litra d.

Ud fra det oplyste anså Skatterådet det således for tilstrækkeligt godtgjort, at de anførte bagvedliggende investorer kunne anses som ultimative modtagere og retmæssige ejere af de videreførte kursgevinster/renter, og at der kunne ske skattefritagelse efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra h, jf. litra d. sammenholdt med de respektive dobbeltbeskatningsoverenskomster med de lande, hvor de nævnte investorer var oplyst skattemæssigt hjemmehørende. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne tillagde således den primære beskatningsret for renter/kursgevinster til modtagerens hjemland, hvor Danmark til gengæld skulle frafalde eller nedsætte beskatningen, jf. artikel 11 i de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Det blev lagt til grund, at de enkelte lande, hvor investorerne var skattemæssigt hjemmehørende, havde beskatningskompetencen til den modtagne rente/kursgevinst, og at de opfyldte de relevante bestemmelser i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst i øvrigt.

Da der ikke sås at blive opnået overenskomstmæssige fordele ved at de bagvedliggende investorer, og ikke Spørger, blev anset som retmæssig ejer, fandt Skatterådet, at ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse. Skatterådet lagde følgelig til grund, at eventuelle misbrugsbestemmelser eller bestemmelser om begrænsning af overenskomstfordele i den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst heller ikke vil kunne finde anvendelse.

Spørger kunne dermed anses for fritaget for begrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra h, jf. litra d, sammenholdt med de respektive dobbeltbeskatningsoverenskomster, for den del af kursgevinsten udløst ved tilbagebetalingen af ZCLN, der kort tid efter var viderebetalt til de i anmodningen nævnte bagvedliggende investorer.

SKM2024.198.SR

Artikel 4, 10 og 11. Master LuxCo (Spørger), var et luxembourgsk selskab, som primært investerede i fast ejendom og ejendomsrelaterede værdipapirer.

Spørger havde gennem Lux HoldCo købt en ejendom i Danmark gennem selskabet DK PropCo ApS.

Spørger finansierede sine investeringer dels ved hjælp af egenkapital og dels ved hjælp af aktionærlån fra den overliggende fond. Det dansk selskab betalte renter til Spørger i Luxembourg. Som følge af et aktionærlån i Lux HoldCo påløb renterne til finansiering af købet af en ejendom.

Spørger ønskede under spørgsmål 1 at få bekræftet, at Spørger ville anses for at være den reelle ejer af udbytte fra det danske

	ejendomsselskab, og derfor ikke skulle anses for at være skattepligtigt i Danmark i henhold til den danske selskabsskattelovs § 2, stk. 1, litra c). Skatterådet bekræftede dette. Spørger ønskede under spørgsmål 2 at få bekræftet, at det luxembourgske selskab Lux FinCo ville anses for at være den reelle ejer af modtagne/påløbne renter af kontrolleret gæld (aktionærlån), hvor låntager var det danske ejendomsselskab, og derfor ikke skulle anses for at være skattepligtigt i Danmark i henhold til den danske selskabsskattelovs § 2, stk. 1, litra d). Skatterådet bekræftede dette.	
<u>SKM2023.457.SR</u>	Artikel 11. Et luxembourgske selskab ønskede at få bekræftet, at der ikke ville være begrænset skattepligt i Danmark af renteindtægter, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d. Selskabet modtog renterne fra et koncernforbundet selskab i Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte at betingelserne for skattefrihed var opfyldt, idet Spørger ikke blev anset for retmæssig ejer af rentebetalingerne. Beskatning af renterne kunne som følge heraf ikke frafaldes efter artikel 11, stk. 1 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg.	
<u>SKM2022.555.SR</u>	En fond var ikke underlagt luxembourgske selskabsskat, men kun en årlig skat på 0,01% af "net asset value". Fonden var ikke opført i Moder-/ datterselskabsdirektivets Bilag I, DEL A, og var dermed ikke omfattet af Moder-/ datterselskabsdirektivet. Visse skattesubjekter i Luxembourg er efter § 1 i den dansk-luxembourgske slutprotokol ikke omfattet af overenskomsten. Efter en konkret vurdering fandtes Fonden ikke at være omfattet af slutprotokollen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og kunne modtage udbytte fra danske selskaber med beskyttelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Fonden var omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.	
<u>SKM2022.551.SR</u>	Artikel 10. Spørger, H4, var ejet af en fond i Luxembourg. Spørger investerede i ejendomme og ejede en række selskaber i Danmark. Spørger havde bl.a. opkøbt en ejendom gennem det danske selskab, H3. Spørger vil herefter modtage udbytte fra sin investeringer i Danmark. Spørger ønskede på den baggrund bekræftet, at spørger skulle anses for at være den reelle ejer af modtaget udbytte fra det helejede danske ejendomsselskab og derfor ikke skulle anses for at være skattepligtigt i Danmark i henhold til den danske selskabsskattelovs § 2, stk. 1, litra c. Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med spørgers ønske, at spørger var den reelle ejer af modtaget udbytte fra det danske ejendomsselskab. Skatterådet lagde i sin vurdering vægt på, at udbyttet ikke blev videreudloddet til den bagvedliggende fond. Spørger ønskede endvidere bekræftet, at den luxembourgske fonds administrationsselskab, H6, ikke ville blive begrænset skattepligtig i henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, som følge af modtagne rentebetalinger, fra det danske selskab H1. Skatterådet bekræftede, at H6 ikke ville blive begrænset skattepligtig af rentebetalingerne. Skatterådet fandt at der ikke var tale om kontrolleret gæld, hvorfor selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, ikke fandt anvendelse.	

Artikel 10 og 11. Sagen drejede sig om reglerne for begrænset skattepligt til Danmark af udbytte og renteindtægter, som blev oppebåret af spørgers moderselskab i Luxembourg. Spørger ønskede i den forbindelse bekræftet, at moderselskabet var beskyttet af den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og dermed ville kunne påberåbe sig fritagelse fra dansk kildeskat på renter og udbytter.

Det luxembourgiske moderselskab var omfattet af SICAV-RAIF-regimet, hvorfor det var fritaget for indkomstskat. Moderselskabet betalte i stedet en årlig tegningsafsnit på 0,01 pct. af nettoværdien af selskabets aktiver.

Spørgsmålet i sagen var herefter, om spørgers moderselskab var omfattet af den særlige slutprotokol, der fandtes i den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, og som udelukkede visse særligt begunstigende luxembourgiske holdingselskaber fra overenskomstens bestemmelser.

Skatterådet bemærkede på baggrund af slutprotokollens baggrundsmateriale, at udelukkelsen ikke gjaldt for såkaldte luxembourgiske »investment fund«, dvs. når selskabet utvetydigt havde karakter af et investeringsforetagende. Et luxembourgsk »investment fund« skulle således organisatorisk og adfærdsmæssigt besidde samme grundlæggende principper, som var kendetegnet for investeringsenheder. Med andre ord udelukkedes et selskab, der ved anvendelse af de luxembourgiske regler for investeringsforetagende agerede som holdingselskab, fra dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser.

Da indkomsten i sagen blev oppebåret af et selskab, som efter Skatterådets vurdering reelt agerede som holdingselskab for koncernens aktiviteter, omfattedes det luxembourgiske moderselskab af slutprotokollens § 1. Spørgers moderselskab var dermed begrænset skattepligtig af udbytte- og renteindtægter, som modtages fra dets danske datterselskab.

Afgørelsen er påklaget til Landsskatteretten.

Artikel 1, 2, 3, 4 og 10. Skatterådet bekræftede, at en luxembourgsk Investment Fund inkl. dennes subfunds, som var en såkaldt "Fonds Commun de Placement", i dansk skattemæssig henseende kunne anses som skattemæssigt transparente enheder. Der var henset til, at den luxembourgiske Investment Fund og dennes sub-fonde var aftalebaserede enheder, hvor investorerne på baggrund af en samejeaftale ansås for at eje en forholdsmæssig andel af de underliggende aktiver, og ikke havde selvstændig retsevne, handleevne eller partsevne mv.

Skatterådet bekræftede desuden, at udenlandske investorer kunne påberåbe sig indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem investors skattemæssige hjemland og Danmark for så vidt angik underliggende investeringer i danske værdipapirer, i samme omfang som var der foretaget en direkte investering af de udenlandske investorer, når det var forudsat, at betingelserne for beskyttelse under de pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomster i øvrigt var opfyldte. Det var forudsat, at investorerne var retmæssig ejer af udbyttet, liable to tax og at investorernes hjemland ikke anså enheden og dens subfunde for selvstændige skattesubjekter.

<u>SKM2021.337.SR</u>	Artikel 18. Spørgeren påtænkte at flytte til Danmark ultimo 2021 eller primo 2022. Spørgeren ønskede i den forbindelse at få fastlagt, om hans pensioner optjent i og udbetalt fra Luxembourg ville blive beskattet i Danmark. Spørgeren flyttede i 1986 fra Danmark til Luxembourg i forbindelse med en udstationering hos en dansk bank. I 2005 tog spørgeren ansættelse i en lokal bank i Luxembourg på en lokal kontrakt. Spørgeren har været ansat i denne bank i Luxembourg frem til 2017, hvorefter han gik på pension. Mens spørgeren har været bosat i Luxembourg, optjente han som led i sin ansættelse ret til udbetaling af social pension og ret til en supplerende privat pension tildelt af spørgerens arbejdsgiver i Luxembourg. Skatterådet bekræftede, at Luxembourg havde beskatningsretten til spørgerens sociale pension udbetalt fra Luxembourg, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg artikel 18, stk. 1, ved spørgerens tilflytning til Danmark. Skatterådet bekræftede også, at Luxembourg havde beskatningsretten til spørgerens private pension, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 18, stk. 3, ved spørgerens tilflytning til Danmark. Endelig bekræftede Skatterådet for begge ordninger, at Danmark som nyt bopælsland skulle lempe for dobbeltbeskatning ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten med anvendelse af metoden exemption med progressionsforbehold ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 23, stk. 1, litra c. Det betød, at Danmark kunne medregne indkomsten ved beregning af den danske indkomstskat, men skulle give nedslag med den del af den danske indkomstskat, som blev beregnet af den indkomst, der hidrørte fra Luxembourg.
<u>SKM2014.676.SR</u>	Artikel 1 og 11. Skatterådet bekræfter, at DBO'en mellem Danmark og Luxembourg finder anvendelse ved fordeling af beskatningsretten til renter, der vedrører låneaftalen indgået mellem A ApS og det koncernforbundne selskab B S.á.r.l. Skatterådet kan ikke bekræfte, at B ikke er begrænset skattepligtig til Danmark af renter hidrørende fra selskabets udlån til A, hvis rentebetalingerne bliver ført videre til højere, sideordnede eller underliggende selskaber i koncernen. Skatterådet bekræfter, at B ikke er begrænset skattepligtig til Danmark af modtagne renter, såfremt det lægges til grund, at rentebetalingerne ikke er bestemt og ikke bliver ført videre til højere, sideordnede eller underliggende selskaber i koncernen.

C.F.9.2.13 Macao - Montserrat

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Macao (**C.F.9.2.13.1**)
- Makedonien (**C.F.9.2.13.2**)
- Malaysia (**C.F.9.2.13.3**)
- Maldiverne (**C.F.9.2.13.4**)

- Malta ([C.F.9.2.13.5](#))
- Marokko ([C.F.9.2.13.6](#))
- Marshalløerne ([C.F.9.2.13.7](#))
- Mauritien ([C.F.9.2.13.8](#))
- Mauritius ([C.F.9.2.13.9](#))
- Mexico ([C.F.9.2.13.10](#))
- Moldova ([C.F.9.2.13.11](#))
- Monaco ([C.F.9.2.13.12](#))
- Mongoliet ([C.F.9.2.13.13](#))
- Montenegro ([C.F.9.2.13.14](#))
- Montserrat ([C.F.9.2.13.15](#))

C.F.9.2.13.1 Macao

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	29.04.2011	-	-	BKI nr. 34 af 15.12.2011	15.10.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 15.10.2011

Macao er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2018. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.13.2 Makedonien (Nordmakedonien)

Se under Nordmakedonien ([C.F.9.2.14.10](#)).

På baggrund af en konflikt med Grækenland om brugen af ordet *Makedonien* (hvilket også er navnet på en region i Grækenland) ændrede republikken formelt navn den 12. februar 2019 til *Nordmakedonien*.

C.F.9.2.13.3 Malaysia

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Malaysia - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.13.3.1](#))
- Malaysia - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.13.3.2](#))

C.F.9.2.13.3.1 Malaysia - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslagnr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	04.12.1970	-	-	BKI nr. 53 af 04.08.1972	04.06.1971	Virkning 01.01.1968
Protokol	03.12.2003	L 26 af 07.10.2004	Lov nr. 1374 af 20.12.2004	BKI nr. 40 af 27.10.2008	17.01.2005	Virkning 01.01.2006

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Malaysia har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. maj 2017. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Overgangsbestemmelse vedrørende protokollen

Da BKI af protokollen først er offentliggjort i 2008, kan de skattepligtige vælge at ændringerne ved protokollen efter anmodning først anvendes fra og med indkomståret 2009, for så vidt angår dansk beskatning. Se [SKM2008.960.SKAT](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel:

- 14 om frit erhverv
- 21 om andre indkomster
- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også

- Skd. cirkulære [nr. 226 af 28. oktober 1974](#) (vejledning)
- [SKM2008.960.SKAT](#) om virkningstidspunkt for ændring af den dansk-malaysiske dobbeltbeskatningsoverenskomst
- Se også om Malaysias skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.13.3.2 Malaysia - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 27, og de tilhørende noter, 1 - 2.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 27 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Malaysia har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2022.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2022.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en skal præambelen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenkede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 3, stk. 3, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, som

ændret ved MLI'ens artikel 3, stk. 3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en er ændret ved protokol af 3. december 2003, artikel 1.

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en er ændret i protokol af 3. december 2003, artikel 2.

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til:

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af det nævnte område.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

"Person" omfatter ikke et interessentskab (partnership). En Hindu joint family og en corporation sole er en "person".

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en er ændret ved protokol af den 3. december 2003, artikel 3.

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Hjemmehørende i et land betyder for Malaysia, en person som i skattemæssig henseende er hjemmehørende i Malaysia. Se artikel 4, stk. 1, litra a, i DBO'en.

Hjemmehørende i et land betyder for Danmark, en person som i skattemæssig henseende er hjemmehørende i Danmark. Se artikel 4, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Så for at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en er ændret ved protokol af den 3. december 2003, artikel 4.

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Landbrug, plantage eller et sted, hvor skov eller skovbrugsprodukter udnyttes, er et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra h og i, i DBO'en.

Et bygge-, anlægs-, montage- og installationsarbejde af mere end 6 måneders varighed, udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra g, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 3, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Tilsynsvirksomhed med et anlægs- eller monteringsarbejde i mere end 6 måneder i enhver 12-måneders-periode, udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 4, litra a, i DBO'en.

Virksomhed, der består i at arrangere optræden af professionelle kunstnere, i mere end 6 måneder i enhver 12-måneders-periode, udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 4, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 5. MLI'ens artikel 12, stk. 1, erstatter artikel 5, stk. 5, litra a, i DBO'en. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 3. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted,

eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Indkomst ved forretningsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb eller transport for foretagendet. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 17, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 17, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 17, stk. 1, vedrører Danmarks og Malaysias pligt til at foretage modsvarende reguleringer.

Reglen i MLI'ens artikel 17, stk. 1, svarer til artikel 9, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.17](#) om MLI'ens artikel 17.

Artikel 9: Indkomst ved skibs- og luftfart

Der er indsat en ny artikel ved protokol af den 3. december 2003, artikel 5.

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 10: Udbytter

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, til en person, som er hjemmehørende i Malaysia, og som er pligtig til at erlægge malaysisk skat deraf, skal være fritaget for enhver skat, som pålægges udbytte i Danmark udover den skat, som pålægges selskabets indkomst.

Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i Malaysia, til en person, som er hjemmehørende i Danmark, og som er pligtig til at erlægge dansk skat deraf, skal være fritaget for enhver skat, som pålægges udbytte i Malaysia udover den skat, som pålægges selskabets indkomst.

DBO'en indeholder en bestemmelse om fastsættelse af hvor et selskab er hjemmehørende i de tilfælde, hvor udbyttet udbetales af et selskab, som er hjemmehørende i både Malaysia og Singapore. Se note til DBO'en, 1 og 2.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udover frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)

DBO'en indeholder en subsidær beskatningsret, se artikel 21A, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en er ændret ved protokol af 3. december 2003, artikel 6.

Artikel 11 i DBO'en afviger fra den tilsvarende bestemmelse i OECD-modeloverenskomsten derved, at kildestaten i medfør af artikel 11, stk. 1, i DBO'en har en ubeskåret ret til beskatning af renter. Efter OECD-modeloverenskomsten gives der kun kildestaten en beskatningsret på indtil 10 pct. af rentens bruttobeløb.

Se afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Artikel 12: Royalties

Der er indsat en ny artikel ved protokol af den 3. december 2003, artikel 7.

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12.](#)

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en og protokollen til DBO'en artikel 7.

"Royalties" omfatter også vederlag for anvendelse eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr samt vederlag for tjenesteydelser eller ydelse af assistance af teknisk eller ledelsesmæssig art eller for konsulentbistand. Se artikel 12, stk. 2, i DBO'en (protokolændring, artikel 7).

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor regeringen i en delstat, en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3.](#)

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber er ikke medtaget.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Personlige tjenesteydelser

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. 183-dages-reglen gælder for ophold i arbejdslandet i en eller flere perioder inden for "dette år". Se artikel 14, stk. 2, litra a, i DBO'en.

Derudover gælder, at ingen del af opholdet i arbejdslandet i løbet af dette år er led i et sammenhængende ophold på mere end 183 dage. Se artikel 14, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Artikel 14, stk. 2, litra a, og artikel 14, stk. 2, litra b, i DBO'en afviger kun formuleringsmæssigt fra OECD's modeloverenskomst. I sammenhæng svarer bestemmelserne til modeloverenskomstens krav om, at opholdet ikke må overstige 183 dage i nogen 12-måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår. Se OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 2, litra a.

Bopælslandet kan kun beskatte, hvis arbejdet udføres for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i lønmodtagerens bopælsland, eller på denne arbejdsgivers vegne. Se artikel 14, stk. 2, litra c, i DBO'en.

Eksempel

Danmark havde ikke beskatningsretten til en lønindkomst optjent i Malaysia efter artikel 14, stk. 2, litra c, i DBO'en fordi den pågældende person var ansat af en hollandsk arbejdsgiver. Se TfS 1997, 364 ØL.

Anvendelse af 183-dages reglen er desuden betinget af, at indtægten er undergivet beskatning i arbejdstagerens bopælsland. Se artikel 14, stk. 2, litra d, i DBO'en.

Endelig gælder, at indtægten ikke direkte er fradragsberettiget ved skatteansættelsen for et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i arbejdslandet. Se artikel 14, stk. 2, litra e, i DBO'en.

Artikel 14 i DBO'en anvendes også over for selskabsdirektører og bestyrelsesmedlemmer. For sidstnævntes vedkommende svarer artikel 14 i DBO'en til modeloverenskomsten. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16. Se også artikel 14, stk. 3, i DBO'en.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller et luftfartøj, som benyttes i international trafik af et foretagende i en af de kontraherende stater, kan beskattes i denne kontraherende stat. Se artikel 14, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 15 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 16 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 18 i DBO'en om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 15: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 15 i DBO'en er ændret ved protokol af den 3. december 2003, artikel 8.

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 15, i DBO'en når besøget i kildelandet direkte eller indirekte i væsentligt omfang bliver støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 15, stk. 1, i DBO'en.

Fortjeneste, som et foretagende i det ene land opnår ved at arrangere optræden af kunstnere og sportsfolk i det andet land, kan beskattes i det land, hvor der optrædes (kildelandet), medmindre en sådan optræden direkte eller indirekte i væsentligt omfang bliver støttet af offentlige midler fra den optrædendes bopælsland. Se artikel 15, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 15 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 16, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 16: Offentlige hverv

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for personligt arbejde for staten, kan beskattes i det land, der udbetaler vederlaget.

Hvis modtageren af vederlaget er statsborger i det land, der udbetaler vederlaget uden samtidig at være statsborger i det andet land, kan vederlaget kun beskattes i det land, der udbetaler vederlaget. Se artikel 16, stk. 1, i DBO'en.

Pensioner, der udbetales af staten, kan beskattes i det land, der udbetaler pensionen.

Hvis modtageren af pensionen er hjemmehørende i det andet land, kan pensionen beskattes der. Se artikel 16, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk er omfattet af artikel 16 i DBO'en medmindre der er tale om statslig erhvervsvirksomhed. Se artikel 16, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 17: Pensioner

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner og livrenter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 17, stk. 1, i DBO'en.

Sociale ydelser

Sociale ydelser er ikke omfattet af artikel 17 i DBO'en. Da DBO'en ikke indeholder en artikel om anden indkomst svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 21, kan hvert land beskatte indkomsten efter interne regler. Hvis Danmark er bopælsland, kan skatten eventuelt lempes efter LL § 33.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der udbetales periodisk til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et nærmere angivet eller forud beregnet tidsrum. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger til gengæld for en fuldt tilsvarende modydelse i penge eller penges værdi. Se artikel 17, stk. 2, i DBO'en.

"Pension" betyder en periodisk betaling, som frivilligt eller på anden måde ydes som vederlag for udført tjeneste eller som erstatning for lidte skader. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Professorer

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 18 i DBO'en findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for undervisning eller forskning under midlertidigt ophold beskattes ikke i opholdslandet, hvis:

- personen er hjemmehørende i det andet land umiddelbart før han aflægger besøg i opholdslandet
- opholdet ikke overstiger 2 år fra hans første ankomst til opholdslandet
- opholdet udelukkende sker med det formål at undervise eller forske

- opholdet sker efter indbydelse fra et universitet, kollegium, skole eller anden lignende anerkendt undervisningsanstalt

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2.](#) om professorreglen
- DBO'en artikel 18 om indholdet af bestemmelsen

Artikel 19: Studerende

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Skattefritagelse efter artikel 19, stk. 1 og 2, i DBO'en kan højst gives i 2 år fra den studerendes, lærlingens eller forskerens første ankomst til opholdslandet.

Skattefritagelse efter artikel 19, stk. 3, i DBO'en kan højst gives i 12 måneder fra den ansattes første ankomst til opholdslandet.

Studerende ved et universitet, et kollegium, en skole eller lignende anerkendt undervisningsanstalt og lærlinge under handelsmæssig eller teknisk uddannelse beskattes ikke i opholdslandet af:

- enhver indkomst, der ikke stammer fra opholdslandet. Se artikel 19, stk. 1, litra a, i DBO'en.
- vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, som ikke overstiger 3.000 malaysiske dollars eller det tilsvarende beløb i dansk valuta inden for et kalenderår, og som skal dække udgifter til underhold, undervisning eller uddannelse. Se artikel 20, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Artikel 19 i DBO'en omfatter også studerende og forskere, der modtager stipendier, understøttelser eller belønninger fra en af staterne eller fra en videnskabelig, undervisningsmæssig, religiøs eller velgørende organisation eller som led i et offentligt, teknisk bistandsprogram. Se artikel 20, stk. 2, i DBO'en.

For disse personer gælder skattefritagelsen:

- stipendiet mv., uanset om det kommer fra opholdslandet eller det andet land
- vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, som har tilknytning til studiet eller forskningen eller er en følge deraf.

Artikel 19 i DBO'en omfatter også personer, der er ansat af eller har indgået kontrakt med staten eller et foretagende i et af landene med det ene formål at erhverve teknisk, faglig eller forretningsmæssig erfaring. Hvis ansættelsen sker hos et foretagende i opholdslandet, skal foretagendet være godkendt af regeringen eller en offentlig lokal myndighed i opholdslandet. Se artikel 19, stk. 3 og 4, i DBO'en.

For disse personer gælder skattefritagelsen:

- enhver indkomst, som stammer fra hjemlandet. Se artikel 19, stk. 3, litra a, i DBO'en
- vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, som ikke overstiger 12.000 malaysiske dollars eller det tilsvarende beløb i danske kroner, og som har tilknytning til studiet eller uddannelse eller er en følge deraf.

Beløbene på henholdsvis 3.000 og 12.000 malaysiske dollars nedsættes ikke, selv om personen kun opholder sig i Danmark en del af et kalenderår.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Offentlige myndigheders skattefritagelse

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 20 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Regeringen i det ene land fritages for beskatning i det andet land af enhver indkomst, som stammer fra dette land. "Regeringen" er nærmere defineret i artikel 20 i DBO'en.

Se også

Se også DBO'en artikel 20 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 21: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 21 i DBO'en er ændret ved protokol af den 3. december 2003, artikel 9.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Malaysia kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 21, stk. 3, litra a, i og ii, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Malaysia, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Malaysia. Se artikel 21, stk. 3, litra a, iii, i DBO'en.

Matching credit

Bestemmelserne i artikel 21, stk. 3, litra b, c og d, i DBO'en omfatter indkomst fra Malaysia i tilfælde, hvor malaysisk skat er nedsat eller bortfaldet efter reglerne i Malaysias Promotion of Investment Act, 1986.

I tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende her i landet, har indkomst fra Malaysia, og den malaysiske skat er nedsat eller bortfaldet efter denne skattebegunstigelseslov, skal Danmark beregne lempelse, som om der var betalt almindelig malaysisk skat. Se artikel 21, stk. 3, litra b, i DBO'en.

Hvis et malaysisk selskab, som har fået nedsættelse eller bortfald af malaysisk skat af dets indkomst efter skattebegunstigelsesloven, udlodder udbytte til et selskab, der er hjemmehørende her i landet, skal Danmark undlade at beskatte det danske selskab af udbytte. Danmark skal dog kun undlade at beskatte udbytte i det omfang, de svarer til det malaysiske selskabs indkomst, der var omfattet af nedsættelse eller bortfald af malaysisk skat. Se artikel 21, stk. 3, litra c, i DBO'en.

Bestemmelserne i artikel 21, stk. 3, litra b og c, i DBO'en gælder kun i de første ti år efter, at protokollen til DBO'en har fået virkning. Se artikel 21, stk. 3, litra d, i DBO'en.

Datterselskabslempelse

Hvis et selskab, der er hjemmehørende her i landet, modtager udbytte fra et malaysisk selskab, og det danske selskab ejer direkte eller indirekte mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det malaysiske selskab, og tilfældet ikke er omfattet af artikel 21, stk. 3, litra c, i DBO'en skal Danmark nedsætte den danske skat af udbytte under hensyn til den selskabsskat, som det malaysiske selskab har betalt af den fortjeneste, hvoraf udbytte er betalt. Se artikel 21, stk. 3, litra e, i DBO'en.

Malaysia giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som efter DBO'en beskattes i Danmark. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en. Lempelsen på skat af udbytte omfatter også den underliggende danske selskabsskat, hvis det malaysiske selskab ejer mindst 15 pct. af det danske selskab.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 21A: Subsidiær beskatningsret

Artikel 21A i DBO'en er indsat ved protokol af den 3. december 2003, artikel 10.

Artikel 21A i afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 21A i DBO'e findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 21A i medfører, at et land ikke er forpligtet til at nedsætte skat på indkomst, som er skattefritaget i det andet land, fordi indkomsten ikke er overført eller modtaget i det andet land. Danmark skal fx ikke nedsætte skat på indkomst fra kilder her i landet, der er omfattet af artikel 10-12, hvis den retmæssige ejer, som er hjemmehørende i Malaysia, ikke bliver beskattet i Malaysia af indkomsten, fordi den ikke overføres til Malaysia.

Se også

Se også DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Udveksling af oplysninger

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 22 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artikel 23 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst.

Artikel 23 i DBO'n finder ikke anvendelse på personer, der ikke er hjemmehørende i en af de kontraherende stater. Se artikel 23, stk. 1, i DBO'en.

Artikel 23 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer og artikel 24, stk. 4, om renter og royalties.

Artikel 23 i DBO'en omhandler skatter, som er omfattet af denne overenskomst. Se artikel 23, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 24, stk. 1, af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., vedrører tidsfristen for indgivelse af en anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og Malaysias lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Malaysias indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 3, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter kan Danmark og Malaysia konsultere hinanden om ophævelse af dobbeltbeskatning i tilfælde, som ikke er omhandlet i DBO'en.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 3, er baseret på artikel 25, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Artikel 25: Territorial udvidelse

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 26: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 4. juni 1971. Ændringsprotokollen trådte i kraft den 17. januar 2005.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 27: Opsigelse

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		

TfS 1997, 364 ØL	Artikel 14. Danmark havde ikke beskatningsretten til en lønindkomst optjent i Malaysia efter artikel 14, stk. 2, litra c, fordi den pågældende person var ansat af en hollandsk arbejdsgiver.	
Landsskatteretskendelser		
TfS 1997, 543 LSR	Artikel 10. Det fremgik af LL § 16 A, stk. 1, at der ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst skulle medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer. Til udbytte henregnedes alt, hvad der af selskabet blev udloddet til aktionærer og andelshavere, med undtagelse af friaktier og friandele samt udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt blev opløst. Under hensyn til, at den malaysiske selskabsskat på 98.141 kr. påhvilede B, og at klageren alene havde erhvervet ret til nettoudbyttet på 190.508 kr., fandt retten herefter, at der ikke i intern dansk ret var hjemmel til beskatning af den malaysiske selskabsskat, som påhvilede det udenlandske selskab. Landsskatteretten fandt herefter, at Danmark efter artikel 10, stk. 2, i den dansk-malaysiske DBO af 4/12 1970 alene havde beskatningsretten til nettoudbyttet på 190.508 kr., og at klageren ved skatteberegningen var berettiget til lempelse for den malaysiske selskabsskat på 98.141 kr. i den danske skat, der blev beregnet af det modtagne udbytte, dog højst for et beløb svarende til den danske skat, der beregnedes af det omhandlede udbytte, efter DBO'ens artikel 21, stk. 4.	Se også TSS-cirkulære 1997-15

C.F.9.2.13.4 Maldiverne

Maldiverne har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. januar 2022. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.13.5 Malta

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Malta - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.13.5.1](#))
- Malta - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.13.5.2](#))

C.F.9.2.13.5.1 Malta - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
---------	----------------	--------------------	-----------------	-----------------	----------------	--------------

		dato				
DBO	13.07.1998	<u>L 102 af 25.11.1998</u>	<u>Lov nr. 1030 af 23.12.1998</u>	<u>BKI nr. 6 af 22.02.1999</u>	28.12.1998	Virkning g 01.01.1999

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Malta har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel:

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter

Se også

Se også om Maltas skattemyndighed [her](#).

C.F.9.2.13.5.2 Malta - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31, og den tilhørende protokol og noteudveksling.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Maltas indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Malta har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatte fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Maltas indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Maltas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 10, stk. 7, artikel 11, stk. 5, og artikel 12, stk. 5, af MLI'ens artikel 7, stk. 1. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskatter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til:

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, undtagen hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et bygge-, anlægs-, montage- eller monteringsarbejde eller en tilsynsførende eller tilsynsførende virksomhed i forbindelse dermed af mere end 6 måneders varighed, udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 4, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 5, i DBO'en fremgår, at hvis en afhængig agent, som handler på et foretagendes vegne, og som har og sædvanligvis i en kontraherende stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i artikel 5, stk. 4, i DBO'en og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsaktivitet

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og lufttransport

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste fra brug, overliggetid eller udleje af containere, herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, som anvendes til transport af varer, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendet er hjemmehørende, medmindre der udelukkende er tale om transport mellem pladser i det andet land. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct., og har ejet det uafbrudt i 12 måneder forud for den dato udbyttet er fastsat, af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)

Den maltesiske skat af udbyttets bruttobeløb må ikke overstige den skat, der pålignes fortjenesten. Se artikel 10, stk. 2, litra b), i DBO'en.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Der er en 4-års-frist for ansøgning om tilbagebetaling af for meget indeholdt kildeskat på udbytte. Tilbagebetaling skal i givet fald ske inden 6 mdr. efter ansøgningens modtagelse. Se artikel 10, stk. 6, i DBO'en.

DBO'en indeholder en subsidær beskatningsret, se artikel 24 i DBO'en.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 11 i DBO'en indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Se artikel 12, stk. 1 og stk. 3, i DBO'en.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af aktier eller lignende rettigheder i et selskab, hvis aktiver direkte eller indirekte består af fast ejendom, der ligger i et af landene, kan beskattes i det land.

Beskatningsretten til fortjeneste ved afhændelse af skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, tilfalder den stat, hvor ejeren er hjemmehørende, også i de tilfælde hvor driften af skibet eller luftfartøjet udøves af en person, der er hjemmehørende i et tredjeland. Se protokollen til DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af kapitalgevinsterne i SAS, der erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Maltas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 13, stk. 2, af MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en periode eller perioder der til sammen overstiger 183 dage i enhver 12-måneders-periode, der begynder eller ender i det pågældende skatteår (kalenderår). Artikel 14, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bopælslandet kan kun beskatte efter 183-dages-reglen, hvis vederlaget betales af en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i lønmodtagerens bopælsland. Det er altså ikke nok, at arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i arbejdslandet. Se artikel 15, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Løn for arbejde i skibs- og luftfart i international trafik kan beskattes i det land, hvor foretagendet, der driver virksomheden, er hjemmehørende under forudsætning af, at sådant vederlag er undergivet beskatning i dette land.

Det betyder, at Malta kan beskatte maltesiske søfolk af deres vederlag for arbejde udført på skibe registreret i Dansk internationalt skibsregister, selv om lønnen derfra udbetales som en nettoløn.

Vederlag for personligt arbejde udført om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik af et foretagende i en kontraherende stat, kan beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendet, der driver skibet eller luftfartøjet, er hjemmehørende, under forudsætning af at sådant vederlag er undergivet beskatning i denne kontraherende stat. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 16: Bestyrelsesmedlemmer

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17 i DBO'en når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel - private pensioner

Private pensioner, livrenter og lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1.

Undtagelse

Kildelandet kan beskatte udbetaling af private pensioner, livrenter andre lignende vederlag, som er omfattet af artikel 18, stk. 1, i DBO'en når modtageren tidligere har været hjemmehørende i kildelandet. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at udbetalinger fra pensionsordning, der var oprettet i Danmark kun kunne beskattes på Malta. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at Danmark kun kan beskatte pensionsudbetalinger i det omfang, de svarer til pensionsbidrag, som skatteyderen har opnået fradragsret (bortseelsesret) for, mens han var hjemmehørende i Danmark. Se [SKM2008.755.SR](#).

Sociale ydelser

Ydelser efter kildelandets sociallovgivning kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbar til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt eller konstaterbart tidsrum. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 18, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 21 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 21 i DBO'en omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 21, stk. 1, i DBO'en.

Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted ved virksomhed i mere end 30 dage inden for en 12-måneders-periode. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en. Dette omfatter også virksomhed udøvet af forbundne foretagender.

Virksomhed med borerigge, der udøves ud for kysten, får fast driftssted, hvis virksomheden varer mere end 183 dage inden for en 12-måneders-periode. Se artikel 21, stk. 3, i DBO'en. Dette omfatter også virksomhed udøvet af forbundne foretagender.

Kapitalgevinst på borerigge, når de flyttes fra det land, hvor virksomheden er udøvet og skattepligten i dette land ophører, kan kun beskattes i det land, hvor ejeren er hjemmehørende. Se artikel 21, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrintebeskatning
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen

Artikel 22: Andre indkomster

Artikel 22 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Malta kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1 litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Malta, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Malta. Se artikel 23, stk. 1, litra c, i DBO'en.

Malta giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Begrænsning af begunstigelser

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 24 i DBO'en findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Subsidiær beskatningsret

Et land er ikke forpligtet til at nedsætte skat på indkomst, som er skattefritaget i det andet land, fordi indkomsten ikke er overført eller modtaget i det andet land. Danmark skal fx ikke nedsætte skat på indkomst fra kilder her i landet, der er omfattet af artikel 10-12, hvis den retmæssige ejer, som er hjemmehørende i Malta, ikke bliver beskattet i Malta af indkomsten, fordi den ikke overføres til Irland.

Bopælslandet skal heller ikke nedsætte skatten af indkomst, som Malta som kildeland har ret til at beskatte, hvis Malta ikke beskatter indkomsten, fordi den ikke overføres til Malta. Se artikel 24, stk. 1, i DBO'en.

Derudover anvendes overenskomsten slet ikke over for personer, der er berettiget til en eller flere af en række opregnede skattebegunstigelser i Malta. Disse skattebegunstigelser fremgår af noteveksling af 13. juli 1998. Se artikel 24, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også DBO'en artikel 24 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en finder anvendelse på de skatter, som er omfattet af denne overenskomst. Se artikel 25, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Maltas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 26, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Malta.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artikel 27 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 27 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 28. december 1998 og har virkning fra den 1. januar 1999.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artikel 31 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		

<u>SKM2022.485.LSR</u>	Artikel 10. Det fulgte af artikel 10, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 13. juli 1998 mellem Danmark og Malta, at udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i en anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat. Det fulgte af artikel 10, stk. 2, litra b, at sådant udbytte også kan beskattes i den kontraherende stat, hvor det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men når udbyttet udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i Malta, til en i Danmark hjemmehørende person, som er den retmæssige ejer deraf, må den maltesiske skat af udbyttets bruttobeløb ikke overstige den skat, der kan pålignes den fortjeneste, hvoraf udbyttet er udbetalt. Selskabet H2 Ltd. ansås for at være hjemmehørende i Danmark, da det ansås at have ledelsens sæde i Danmark. Da der således var tale om udbytte, der udbetaltes fra et selskab, der var hjemmehørende i Danmark, til en person, der var hjemmehørende i Danmark, havde Malta ikke beskatningsretten til udbyttet i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10. Skatterådets afgørelse blev stadfæstet.	Tidligere instans: SKM2015.533.LSR
Skatterådet		
<u>SKM2008.755.SR</u>	Artikel 18. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at udbetalinger fra pensionsordning, der var oprettet i Danmark kun kunne beskattes på Malta. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at Danmark kun kan beskatte pensionsudbetalinger i det omfang, de svarer til pensionsbidrag, som skatteyderen har opnået fradragsret (bortseelsesret) for, mens han var hjemmehørende i Danmark.	

C.F.9.2.13.6 Marokko

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Marokko - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.13.6.1](#))
- Marokko - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.13.6.2](#))

C.F.9.2.13.6.1 Marokko - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel-sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft-trædelse	Bemærk-ninger
DBO	08.05.1984	-	-	<u>BKI nr. 77 af 15.08.1994</u>	25.12.1992	Virknin g 01.01.1992 Se TfS 1994, 617

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Marokko har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2019. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Se også

Se også www.tax.gov.ma om Marokkos skattemyndighed.

C.F.9.2.13.6.2 Marokko - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder om en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret som anses for - eller i fremtiden måtte blive anset for - et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til udforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden og i dens undergrund.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Butik udgør også et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra d. Dette indebærer ikke nogen udvidelse af fast driftsstedsbegrebet.

Et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde af mere end 6 måneders varighed, udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 3.

Opretholdelse af et fast forretningssted for foretagendet udelukkende med henblik på reklamering, udlevering af oplysninger, videnskabelige undersøgelser eller lignende former for virksomhed, der er af forberedende eller hjælpende karakter. Se artikel 5, stk. 4, litra e.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at hvis en afhængig agent, som handler på et foretagendes vegne, og som har og sædvanligvis i en kontraherende stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stykke 4, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke.

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en person ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f, om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende ved at kombinere de omstændigheder der i øvrigt er nævnt i artiklen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Såfremt den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 25 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab og et kommanditselskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 10 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetaling af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a).

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter af lån eller kreditter ydet af en stat eller en af dens offentlige institutioner til den anden stat eller en af dens offentlige institutioner kan ikke beskattes i nogen af landene. Se artikel 11, stk. 7.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) landbrugsmæssigt, industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, som ikke udgør en fast ejendom, som omhandlet i artikel 6. Desuden er definitionen udvidet med betalinger for oplysninger om landbrugsmæssige erfaringer samt betalinger for økonomiske og tekniske undersøgelser. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 6. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se

nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis virksomheden udøves i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for et kalenderår. Se artikel 14, stk. 1, litra b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller et luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3.x

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelseshonorerer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 16: Bestyrelseshonorerer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter foruden medlem af bestyrelse også medlem af et tilsynsråd.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, når virksomheden udøves af organisationer i det andet land, som ikke har vinding som formål, eller af deres ansatte, medmindre de ansatte virker for egen regning. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artiklen omfatter ikke optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, eller af artikel 15, 16 eller 18, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Private pensioner og lignende vederlag, der stammer fra et tjenesteforhold, kan kun beskattes i bopælslandet.

Bemærk

Andre private pensioner og sociale ydelser er omfattet af artikel 21, og kan beskattes i kildelandet. Se artikel 21, stk. 1.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 og ikke af artikel 17. Hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed beskattes vederlaget efter artikel 15, 16 eller 18. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, gælder fritagelsen for beløb som en studerende eller erhvervspraktikant modtager eller tjener til dækning af nødvendige udgifter til sit underhold, sit studium eller sin uddannelse (gæstestuderendefradrag).

Skattefritagelsen gælder under studiets normale varighed med tillæg af et år. Fritagelsen gælder også beløb, der modtages fra opholdslandet og løn for arbejde i udlandet.

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20

Artikel 21: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland, kan den kun beskattes i bopælslandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formue vedrørende aktiver, som nævnt i artikel 13, stk. 3, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 22, stk. 3. Bestemmelsen omfatter ikke formue bestående af skibe, der anvendes til transport i indre farvande.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, der efter overenskomsten kan beskattes i det andet land. Se artikel 23, stk. 1, litra a og b, og stk. 2, litra a og b.

Begge lande giver lempelse efter metoden exemption med progression på skat af indkomst, der kun kan beskattes i det andet land. Se artikel 23, stk. 1, litra c, og stk. 2, litra c.

Matching credit

Bopælslandet skal give creditlempelse på skat af indkomst, der er fritaget for beskatning efter et lands lovgivning om fremme af investeringer, svarende til den skat, der skulle have været betalt, hvis indkomsten ikke var skattefritaget. Se artikel 23, stk. 3.

Artiklen indeholder en bestemmelse om gensidig matching credit i tilfælde af, at en af staterne efter interne regler giver skattefritagelse eller skattenedsættelse til foranstaltninger til fremme af investeringer. Se artikel 23, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen finder anvendelse på de skatter, der er omfattet af overenskomsten. Se artikel 24, stk. 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen nævner ikke nogen frist for ansættelsesændringer til gennemførelse af en gensidig aftale.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Bistand til opkrævning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der ydes bistand og støtte til opkrævningen af skatter, som er omfattet af DBO'en, og til afgiftsforhøjelser, tillægsafgifter, forsinkelsesgebyrer, renter og omkostninger, der er forbundet med disse skatter bortset fra omkostninger af strafferetlig karakter. Se artikel 27, stk. 1.

Det land, der ønsker bistand, skal vedlægge de dokumenter, der kræves efter lovgivningen og administrative forskrifter som attestation for, at de beløb, der skal opkræves, er endeligt forfaldne til betaling. Herefter sker opkrævning og inddrivelse i det andet land efter dette lands regler. Se artikel 27, stk. 2 og 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 28: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et lands diplomater i det andet land eller et tredje land skal anses for hjemmehørende i udsendelseslandet, hvis de er undergivet de samme skattemæssige forpligtelser med hensyn til beskatning af hele indkomsten, som personer, der er hjemmehørende i udsendelseslandet. Se artikel 28, stk. 2.

DBO'en gælder ikke for internationale organisationer, disses organer eller embedsmænd og heller ikke diplomater fra et tredje land, der opholder sig i Danmark eller Marokko, og som ikke er undergivet de samme forpligtelser med hensyn til beskatning af hele deres indkomst, som personer, der er hjemmehørende der. Se artikel 28, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 25. december 1992 og har virkning fra den 1. januar 1992.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.13.7 Marshalløerne

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	28.09.2010	-	-	BKI nr. 28 af 25.10.2012	03.12.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 03.12.2011

Marshalløerne har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 2017. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Bemærk

Marshalløerne er en stat i det vestlige Stillehav i Oceanien.

C.F.9.2.13.8 Mauritanien

Mauritanien har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra 1. august 2022. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.13.9 Mauritius

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk- ninger
TIEA	01.12.2011	-	-	BKI nr. 16 af 22.05.2012	01.06.2012	Virkning 01.01.2013 Straffesager 01.06.2012

Mauritius har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også <http://mra.mu> om Mauritius skattemyndighed.

C.F.9.2.13.10 Mexico

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Mexico - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.13.10.1](#))
- Mexico - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.13.10.2](#))

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	11.06.1997	L 33 af 22.10.1997	Lov nr. 973 af 17.12.1997	BKI nr. 1 af 19.01.1998	22.12.1997	Virkning 01.01.1998 Se TfS 1997, 902

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Mexico har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2012. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.sat.gob.mx om Mexicos skattemyndighed.

C.F.9.2.13.10.2 Mexico - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 8.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Mexico har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatte fra og med den 1. januar 2024.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2024.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2023-2.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambeltektsten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 11, stk. 8, og artikel 12, stk. 7, af MLI'ens artikel 7, stk. 1. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT".

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om den forenklede bestemmelse om begrænsning af fordele (også kendt som LOB-bestemmelsen).

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 8 - 13, svarer til artikel 29, stk. 1 - 7, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

De dele af artiklen, som afveg fra OECD's modeloverenskomst, er modificeret af MLI'en. Der henvises til gennemgangen af DBO'ens artikel 1 i Den juridiske vejledning version 2023-2 og afsnittet om MLI'en ovenfor og nedenfor.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Bemærk

Finansministeriet i Mexico har den 19. september 2007 meddelt Skatteministeriet, at "the new Mexican minimum income tax (IETU)" er omfattet af DBO'en.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark. Kongeriget Danmark omfatter også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter international ret er eller senere måtte blive betegnet i dansk lovgivning som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til:

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk efterforskning og udnyttelse af området

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der udøves af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'ennævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

De kompetente myndigheder afgør, hvordan DBO'en anvendes for en ikke fysisk person (en juridisk enhed), der er skattemæssig hjemmehørende i begge lande efter artikel 4, stk. 1.

"Et interessentskab, et bo eller en trust" er kun hjemmehørende i et land i den udstrækning, at indkomsten herfra er skattepligtig i dette land som indkomst for en der hjemmehørende person, enten hos interessentskabet, boet eller trusten, eller hos dets deltagere eller begunstigede. Se protokollen, punkt 2 a.

"Person, der er hjemmehørende" omfatter også en kontraherende stat, hvor der er et driftssted, selvom betalingerne er udskudt, indtil det faste driftssted er ophørt med at eksistere." Se protokollen til DBO'en, punkt 2 b og 3 b.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et bygge-, anlægs-, montage- og installationsarbejde eller en tilsynsførende eller tilsynsførende aktiviteter i forbindelse dermed udgør fast driftssted, hvis det har en varighed på mere end 6 måneder. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

Forsikringsforetagende, undtagen genforsikring, er et fast driftssted, hvis det opkræver præmier på den anden stats territorium eller forsikrer risici beliggende der, gennem en person, der ikke er en uafhængig repræsentant efter artikel 5, stk. 7, i DBO'en. Se artikel 5, stk. 6, i DBO'en.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.
- Kommentaren til OECD's Modeloverenskomst 2017, pkt. 171 vedrørende Mexicos fortolkning af stk. 6

MLI'en

Når det gælder faste driftssteder beliggende i tredjelande, medfører Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en, at MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, finder anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, indeholder en anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.

Reglen i MLI'ens artikel 10, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 7, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.10](#) om MLI'ens artikel 10.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste der kan henføres til salg af varer, af samme eller lignende art, som de varer der sælges gennem det faste driftssted, kan beskattes i det land de sælges i og som det faste driftssted ligger i, medmindre foretagendet godtgør, at disse salg er blevet foretaget af andre grunde end for at opnå fordel i forhold til overenskomsten. Se artikel 7, stk. 1, i DBO'en.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generelomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et foretagendes drift af skibe eller luftfartøjer i international trafik omfatter ikke transport i nogen andre transportmidler, der direkte stilles til rådighed af et sådant foretagende, eller tilvejebringelse af overnatningsmuligheder. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste ved anvendelse, overliggetid eller udlejning af containere til brug for transport af varer kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendet er hjemmehørende, medmindre containerne udelukkende anvendes til transport mellem pladser indenfor det andet land. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

For luftfartsvirksomhed, der drives i form af et konsortium, fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 8, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne selskaber

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct.

Artikel 10i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 10, stk. 2. MLI'ens artikel 8, stk. 1, får betydning for artikel 10, stk. 2, litra a, i DBO'en.

MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter, der betales til banker med højst 5 pct. af bruttobeløbet og i alle andre tilfælde med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Kildelandet kan ikke beskatte renter i særlige låneforhold og til særlige rentemodtagere fx staten eller en godkendt pensionskasse. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Både bopælslandet og kildelandet kan beskatte royalties. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også anvendelse af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Betaling for teknisk bistand beskattes efter artikel 7 i DBO'en og 14 i DBO'en, bortset fra overdragelser af egentlig knowhow. Se protokollen til DBO'en, punkt 5.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Bemærk

Containere er omfattet af artikel 8 i DBO'en.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af aktier eller andre rettigheder i et selskab, hvis aktiver, direkte eller indirekte, hovedsageligt består af fast ejendom, der er beliggende i en stat, eller af enhver anden rettighed, som vedrører sådan fast ejendom, kan beskattes i denne stat.

Hovedaktionærer, der gennem en 12 måneders periode forud for afståelsen har ejet mindst 25 pct., beskattes af fortjeneste på aktier og andre rettigheder i det land, hvor selskabet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en. Artikel 13 i DBO'en omfatter dog ikke fortjeneste, der tidligere er beskattes i det selskab, som udsteder aktierne. Se protokollen til DBO'en punkt 8.

Artikel 13 i DBO'en indeholder en bestemmelse til undgåelse af dobbeltbeskatning på urealiserede aktieavancer. Se artikel 13, stk. 8, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en, erstattes DBO'ens artikel 13, stk. 2, med MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser, hvis mere end 50 pct. af værdien af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i denne anden kontraherende jurisdiktion.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 183 dage i en 12-måneders-periode, som begynder eller slutter i det pågældende skatteår (kalenderår). Se artikel 14, stk. 1, litra a), i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Løn for arbejde i skibs- og luftfart i international trafik kan beskattes i det land, hvor foretagendet, der driver virksomheden, er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

I tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført om bord på et luftfartøj, der anvendes i international trafik af et luftfartskonsortium eller anden form for forretningsfællesskab, der er dannet af selskaber fra forskellige lande, herunder et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, kan sådant vederlag kun beskattes i denne stat. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelseshonorarer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 16: Bestyrelseshonorarer

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 16 i DBO'en omfatter personer, som er medlem af bestyrelsen, lovformelig revisor, "administrator" eller "comisario".

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, medmindre der er tale om udførelse af hverv i forbindelse med erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og lignende udbetalinger

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel - private pensioner fra tjenesteforhold

Private pensioner og andre lignende vederlag, der stammer fra tidligere tjenesteforhold, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Undtagelse

Kildelandet kan beskatte udbetaling af private pensioner, andre lignende vederlag og livrenter, hvis modtageren tidligere har været hjemmehørende i kildelandet. Skatten kan højst udgøre 17,5 pct. af bruttobeløbet af pensionen. Se artikel 18, stk. 3.

Bemærk

Hvis modtageren er statsborger i bopælslandet, kan kildelandet ikke beskatte udbetalinger, som er nævnt i artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Andre private pensioner

Kildelandet kan beskatte private pensioner, der ikke er omfattet af artikel 18, stk. 1 eller 3, i DBO'en. Se artikel 21, stk. 3, i DBO'en.

Sociale ydelser

Ydelser efter kildelandets sociallovgivning kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

"Livrenter" betyder en fastsatte summer, der er periodisk betalbare til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et fastsat tidsrum eller et tidsrum, der lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 18, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'ensvarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af artikel 18 i DBO'en og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland, kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 21, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formue bestående af skibe, luftfartøjer eller containere, der anvendes i international trafik, og af rørlig ejendom, som vedrører driften af disse skibe, luftfartøjer eller containere, kan kun beskattes i det land hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en. Artikel 22 i DBO'en omfatter ikke formue bestående af skibe, der anvendes til transport i indre farvande.

Bemærk

Artikel 22 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 23 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 23 i DBO'en omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 23, stk. 1, i DBO'en.

Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted/sted efter 30 dage inden for nogen 12-måneders periode. Se artikel 23, stk. 2, i DBO'en.

Boreplatformsvirksomhed udøvet uden for kysten medfører først fast driftssted, når virksomheden har været i mere end 183 dage inden for nogen 12-måneders periode. Se artikel 23, stk. 3, i DBO'en.

Indtægt ved udlejning af borerigge kan vælges beskattet efter bestemmelserne i artikel 7 (nettoresultat), i stedet for som royalty (bruttoresultat) efter artikel 12. Se artikel 23, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 23 om indholdet af bestemmelsen

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Mexico kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 2, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Mexico, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Mexico. Se artikel 24, stk. 2, litra c, i DBO'en.

Danmark giver creditlempelse for underliggende selskabsskat, hvis det danske selskab ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det udbyttebetalende mexicanske selskab, og udbyttet ikke er omfattet af de danske regler om fritagelse for skat på datterselskabsudbytte. Se artikel 24, stk. 2, litra e, i DBO'en.

Bestemmelserne om matching credit i artikel 24, stk. 2, litra f-h, havde virkning til og med indkomståret 2012.

Danmark giver creditlempelse for den mexicanske aktivskat i den danske selskabsskat af den mexicanske indkomst. Se artikel 24, stk. 3, i DBO'en.

Mexico giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i Danmark. Se artikel 24, stk. 1, litra a og c, i DBO'en.

Hvis et mexicansk selskab ejer mere end 10 pct. af et dansk selskab, gives almindelig creditlempelse for underliggende dansk selskabsskat. Se artikel 24, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der gælder en frist på 10 år fra forfaldsdatoen eller datoen for indgivelse af selvangivelse i den anden stat, alt efter hvilken dato, der er senest, for at gennemføre en gensidig aftale, der er indgået efter artikel 25, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 26, stk. 1, af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., vedrører tidsfristen for indgivelse af en anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Mexicos indgåelse af MLI'en finder artikel MLI'ens 16, stk. 2, 1. pkt., anvendelse på DBO'en. MLI'ens artikel 16, stk. 2, 1. pkt., vedrører, hvornår en kompetent myndighed skal søge at løse sagen ved gensidig aftale.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 1. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 1. pkt. i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artikel 27 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 27 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 22. december 1997 og har virkning fra den 1. januar 1998.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artikel 31 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.13.11 Moldova

Moldova har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2012. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Moldova har meddelt, at de ikke anser sig for omfattet af den dansk-sovjetiske DBO. Se [SKM2003.435.DEP](#).

Moldova var omfattet af den dansk-sovjetiske DBO indtil opløsningen af Sovjetunionen i 1991. Se afsnit [C.F.9.2.18.12](#) om SNG.

C.F.9.2.13.12 Monaco

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	23.06.2010	-	-	BKI nr. 55 af 24.09.2010	02.10.2010	Virkning 01.01.2011 Straffesager 02.10.2010

Monaco har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 2017. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også www.gouv.mc/Gouvernement-et-Institutions/Le-Gouvernement/Departement-des-Finances-et-de-l-Economie/Direction-des-Services-Fiscaux om Monacos skattemyndighed.

C.F.9.2.13.13 Mongoliet

Mongoliet har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juni 2020. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.13.14 Montenegro

Montenegro har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. maj 2020. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Om Montenegro, se i øvrigt afsnit [C.F.9.2.10.5](#) om Jugoslavien.

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)
- Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk -ninger
TIEA	22.11.20 10	-	-	BKI nr. 10 af 17.03.2012	21.10.20 11	Virkning 01.01.2012 Straffesa ger 21.10.2011
Aftale Beskatni ng af indtægt fra opsparing	14.09.20 04 21.12.20 04	-	-	BKI nr. 31 af 29.08.2005	01.07.20 05	-

Montserrat er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing

Aftalen er indgået i tilknytning til EU's rentebeskatningsdirektiv, 2003/48/EF. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#). Aftalen handler om automatisk informationsudveksling om indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger.

C.F.9.2.14 Namibia - Oman

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Namibia ([C.F.9.2.14.1](#))
- Nauru ([C.F.9.2.14.2](#))
- Nederlandene ([C.F.9.2.14.3](#))
- Nederlandene (Caribiske del) samt Curacao og Sint Maarten ([C.F.9.2.14.4](#))
- New Zealand ([C.F.9.2.14.5](#))
- Nigeria ([C.F.9.2.14.6](#))

- Niue ([C.F.9.2.14.7](#))
- Norden ([C.F.9.2.14.8](#))
- Nordirland ([C.F.9.2.14.9](#))
- Nordmakedonien ([C.F.9.2.14.10](#))
- Norge ([C.F.9.2.14.11](#))
- Oman ([C.F.9.2.14.12](#))

C.F.9.2.14.1 Namibia

Namibia har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 2021. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.14.2 Nauru

Nauru har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.14.3 Nederlandene

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Nederlandene - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.14.3.1](#))
- Nederlandene - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.14.3.2](#)).

C.F.9.2.14.3.1 Nederlandene - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	01.07.1996	L 82 af 14.11.1997	Lov nr. 1100 af 29.12.1997	BKI nr. 4 af 22.04.1998	06.03.1998	Virkning TfS 1997
Tillægsaftale Investeringsforeninger	11.01.2011	-	-	-	11.01.2011	SKM2011.111
Aftale Bistand i skattesager	14.12.2011			BKI nr. 13 af 10.05.2012	14.12.2012	14.12.2012
Protokol til DBO	09.05.2018	L 33 af 03.10.2018	Lov nr. 1293 af 21.11.2018 BEK nr. 1475 af 11.12.2018	BKI nr. 20 af 11.12.2018	31.12.2018	Virkning

Indhold	Status	Henvisninger
---------	--------	--------------

MLI	Ikke indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39
-----	--------------------------	---

Nederlandene har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. februar 1997 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. september 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3.](#)

Bemærk

DBO'en omfatter kun indkomstskatter. Se Protokollen af 09.05.2018 artikel III.

Bemærk

Om den caribiske del af Nederlandene bestående af øerne Bonaire, Sint Eustatius og Saba, se under Nederlandske Antiller, afsnit [C.F.9.2.14.4.](#)

Se også

Se også www.belastingdienst.nl for Nederlandenes skattemyndighed.

C.F.9.2.14.3.2 Nederlandene - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 34 og den tilhørende protokol, punkt I - XII. DBO'en er ændret ved [Protokol af 9. maj 2018.](#)

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 35 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

DBO'ens 35 artikler

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen er ændret ved [Protokol af 9. maj 2018](#) artikel II.

DBO'en omfatter ikke formueskat. Se protokol af 9. maj 2018 artikel III.

Bemærk

DBO'en omfatter ikke betaling af bidrag til den hollandske Volksverzekering (folkepensionsordning). Se TfS 2000,106 ØLR.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve sine suverænitetsrettigheder til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af det nævnte område.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der udøves af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en af staterne, bortset fra tilfælde hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke i stk. 2, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

En fysisk person, der har ophold om bord på et skib uden at have et virkeligt hjemsted i nogen af staterne, skal anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor skibet har hjemsted. Se protokollen punkt II.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Rettigheder til udforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden og i dens undergrund skal anses for fast ejendom tilhørende et fast driftssted. Se protokollen, punkt III.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som

er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at hvis en afhængig agent, som handler på et foretagendes vegne, og som har og sædvanligvis udøver i en kontraherende stat en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stykke 4, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke.

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Bemærk

Rettigheder til udforskning af naturforekomster på havbunden og i dens undergrund skal anses som fast ejendom beliggende i den af staterne, som havbunden og dens undergrund tilhører og anses for at vedrøre et fast driftssteds ejendom. Rettighederne omfatter rettigheder til andele i eller begunstigelser fra de aktiver, der tilvejebringes af sådan efterforskning eller udnyttelse. Se protokollen, punkt III.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

I protokollen er det nærmere bestemt, hvordan et fast driftssteds fortjeneste beregnes. Se protokollen, punkt IV.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Såfremt den virkelige ledelse af et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den stat, i hvilken skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 3.

Artiklen omfatter fortjeneste ved udleje af bemannet eller ubemannet skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik. Se artikel 8, stk. 4.

Artiklen omfatter fortjeneste ved container-leasing i forbindelse med international trafik. Se protokollen, punkt V.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis der er indgået en aftale om omkostningsdeling eller generelle serviceaftaler mellem foretagender, kan det i sig selv ikke medføre, at der er handlet på vilkår, der afviger fra dem, der ville være aftalt mellem uafhængige parter. Se artikel 9, stk. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 3.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Udbytte fra udbyttegivende gældsbreve er omfattet af artiklen. Se protokollen, punkt VI.

Ansøgning om tilbagebetaling af udbytteskat skal indgives til den kompetente myndighed inden for en periode på 3 år efter udløbet af det kalenderår, hvor skatten blev pålagt. Se protokollen, punkt VII.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted.

Ansøgning om tilbagebetaling af for meget betalt kildeskat skal indgives til den kompetente myndighed inden for en periode på 3 år efter udløbet af det kalenderår, hvor skatten blev pålagt. Se protokollen, punkt VII.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

"Royalties" omfatter også film eller bånd til brug for radio- eller fjernsynsudsendelse. Se artikel 12, stk. 2.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 4. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Ansøgning om tilbagebetaling af for meget betalt kildeskat skal indgives til den kompetente myndighed inden for en periode på 3 år efter udløbet af det kalenderår, hvor skatten blev pålagt. Se protokollens punkt VII.

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, der er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 3.

Nederlandene kan beskatte fortjeneste ved salg af aktier i nederlandske selskaber i tilfælde, hvor sådan fortjeneste erhverves af en fysisk person, der er hjemmehørende i Danmark, og som har været hjemmehørende i Nederlandene inden for de sidste fem år forud for afhændelsen af aktierne. Se artikel 13, stk. 5.

Rettigheder til udforskning af naturforekomster på havbunden og i dens undergrund skal anses som fast ejendom beliggende i den af staterne, som havbunden og dens undergrund tilhører og anses for at vedrøre et fast driftsstedes ejendom. Rettighederne omfatter rettigheder til andele i eller begunstigelser fra de aktiver, der tilvejebringes af sådan efterforskning eller udnyttelse. Se protokollen, punkt III.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten før 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Reglerne om arbejdsudleje er omfattet af artiklen. Se artikel 15, stk. 2, litra c. Fx var et selskab indeholdelsespligtig af A-skat, og de pågældende hollandske slagtere var begrænset skattepligtige til Danmark, af indkomst erhvervet på et slagteri her i landet. Se [SKM2010.626.VLR](#).

Bemærk

Danmark lempet løn omfattet af artikel 15 med exemption, hvis lønnen kan beskattes i Nederlandene. Se Artikel 23, stk. 5, litra c.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelses honorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 24, stk. 7 om løn i forbindelse med kulbrinte virksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorarer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter også en person, der er en "bestuurder" eller en "commissaris". En "bestuurder" eller "commissaris" i et nederlandsk selskab betyder en person, som er udnævnt som sådan af aktionærernes generalforsamling eller af ethvert kompetent organ i et sådant selskab, og som er overdraget både den almindelige ledelse af og tilsyn med selskabet. Se protokollen, punkt IX.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17 Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, om vederlag for offentligt hverv eller artikel 15 eller 16, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, annuiteter og sociale sikringsydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen er ændret ved [Protokol af 9. maj 2018](#) artikel IV.

Kildelandet kan beskatte pensioner og andre lignende vederlag, der ikke er omfattet af artikel 19, stk. 2, når bidragene eller betalingerne hertil har medført en skattelettelse i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1 og 3. Bestemmelsen omfatter annuiteter som defineret i artikel 18, stk. 4.

Kildelandet kan således beskatte en person, der er hjemmehørende i det andet land, af udbetalinger fra en pensionskasse, livsforsikringselskab eller andet lignende institut, hvis der tidligere er givet fradrag ved indkomstopgørelsen for indbetalinger til ordningen, eller hvis der ikke er sket beskatning af en arbejdsgivers indbetalinger til ordningen (bortseelsesret). Se artikel 18, stk. 5 og bemærkningerne til § 1 i [lovforslaget](#) til protokollen af 9. maj 2018.

Overgangsregel

Protokollens artikel XV indeholder en overgangsregel for pensionister, som før den 9. maj 2018 (underskrivelsesdagen) allerede var hjemmehørende i henholdsvis Danmark eller Nederlandene og før den 9. maj 2018 modtog pension fra det andet land og fortsætter med at modtage udbetalinger fra sådanne pensioner. Reglen medfører, at disse pensionister fortsat vil være omfattet af den hidtidige pensionsbestemmelse om bopælsbeskatning af ratepensioner, livrenter og lign., så længe de forbliver hjemmehørende i dette land.

Ydelser efter sociallovgivningen kan beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2. Bestemmelsen omfatter bl.a. dansk folkepension, dansk arbejdsløshedsunderstøttelse, danske sygedagpenge, ydelser ved arbejdsskader og dansk efterløn. Se bemærkningerne til § 1 i [lovforslaget](#) til protokollen af 9. maj 2018.

Bestemmelserne i denne artikel finder også anvendelse på tilfælde, hvor der foretages en engangsudbetaling i stedet for en pension eller et andet lignende vederlag eller en annuitet før rettidig udbetaling af pensionen, andre lignende vederlag eller annuiteten. Se artikel 18, stk. 6.

Bemærk

Danske afgifter af visse pensionsudbetalinger, fx 60 pct.-afgiften ved førtidig ophævelse og 40 pct.-afgiften ved rettidig ophævelse af kapitalpensioner er ikke omfattet af danske DBO'er.

Bemærk

Artikel 25 om ikke-diskrimination indeholder i stk. 5 en bestemmelse om fradrag for pensionsbidrag til ordninger i det andet land. Se afsnit [C.A.10.3.3](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for udførelse af offentligt hverv kan beskattes i kildelandet (udbetalerlandet). Se artikel 19, stk. 1, litra a. Bopælslandet giver exemptionlempelse. Se artikel 23, stk. 2, og artikel 23, stk. 5, litra c.

Hvis modtageren af vederlaget er statsborger i bopælslandet eller ikke blev hjemmehørende i denne stat alene med det formål at udføre hvervet, kan vederlaget kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 19, stk. 1, litra b.

Offentlige pensioner, der udbetales for udførelse af hverv for staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed, kan beskattes i kildelandet (udbetalerlandet). Se artikel 19, stk. 2, litra a. Bopælslandet giver exemptionslempelse. Se artikel 23, stk. 2, og artikel 23, stk. 5, litra c.

Hvis modtageren af pensionen er statsborger i bopælslandet, kan pensionen kun beskattes i dette land. Se artikel 19, stk. 2, litra b.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af denne artikel og ikke af artikel 17.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Beskatning af formue

Artiklen er ophævet ved protokol af 9. maj 2018.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen er ændret ved [Protokol af 9. maj 2018](#) artikel III og V.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Nederlandene kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 5, litra a og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en

- kun kan beskattes i Nederlandene eller
- kan beskattes i Nederlandene efter artikel 15 eller artikel 19

nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Nederlandene. Se artikel 23, stk. 5, litra c.

Datterselskabslempelse

Danmark giver creditlempelse for underliggende selskabsskat, hvis udbyttet ikke er omfattet af de danske regler om skattefritagelse for skat på datterselskabsudbytte. Se artikel 23, stk. 5, litra d.

Fraflytterbeskatning

Danmark giver creditlempelse for nederlandsk skat på aktieavance, der er beskattet i Danmark efter fraflytning til Nederlandene for den værdistigning, der er sket, mens personen var hjemmehørende i Danmark. Se artikel 23, stk. 5, litra e.

Nederlandene giver som hovedregel lempelse efter metoden exemption med progression på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2.

Nederlandene giver dog lempelse efter metoden almindelig credit, når der er tale om indkomst, der kan beskattes i Danmark efter

- artikel 7 (fast driftssted), hvis der gives credit efter nederlandske regler
- artikel 10, stk. 2 (udbytte)
- artikel 10, stk. 6 (udbytte i fast driftssted), hvis der gives credit efter nederlandske regler
- artikel 11, stk. 3 (renter i fast driftssted), hvis der gives credit efter nederlandske regler
- artikel 12, stk. 3 (royalties i fast driftssted), hvis der gives credit efter nederlandske regler
- artikel 13, stk. 5 (fraflytterskat på aktieavance)
- artikel 16 (bestyrelsesløn)
- artikel 17 (kunstnere og sportsfolk)
- artikel 18, stk. 6 (sumudbetalinger af pension)
- artikel 21, stk. 2 (anden indkomst i fast driftssted), hvis der gives credit efter nederlandske regler.

Bestemmelsen præciserer, at Nederlandene kan anvende deres interne regler for ophævelse af dobbeltbeskatning. Se Protokollen artikel V.

Se artikel 23, stk. 3 og 4. Artikel 23, stk. 4 er en anti-misbrugsbestemmelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23 a: Berettigelse af fordele

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel er indsat ved [Protokol af 9. maj 2018](#) artikel VI.

Bestemmelsen er en såkaldt PPT-bestemmelse (PPT = Principal Purpose Test). Ifølge bestemmelsen gives der ikke fordele efter overenskomsten for så vidt angår indkomst, hvis det i betragtning af alle relevante fakta og omstændigheder er rimeligt at antage, at opnåelse af denne fordel var et af hovedformålene med de arrangementer eller transaktioner, som direkte eller indirekte resulterer i denne fordel. Dette gælder dog ikke, hvis det godtgøres, at opnåelse af denne fordel under de givne omstændigheder ville være i overensstemmelse med genstanden for og formålet med de relevante bestemmelser i overenskomsten.

Bestemmelsen er en minimumsstandard i relation til BEPS. En tilsvarende bestemmelse findes i dansk skatteret, jf. LL § 3, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 24: Virksomhed ud for kysten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen omfatter virksomhed ud for kysten i en af staterne i forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af havbunden og dens undergrund og de deri værende naturforekomster (kulbrintevirksomhed). Se artikel 24, stk. 2.

Der foreligger fast driftssted i forbindelse med kulbrintevirksomhed, hvis arbejdet varer mere end 30 dage i en 12 måneders periode. Se artikel 24, stk. 3. Dette omfatter også virksomhed udøvet af forbundne foretagender.

Virksomhed uden for kysten omfatter ikke virksomhed, der er omfattet af artikel 5, stk. 4. Se artikel 24, stk. 4.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og ankerhåndteringsfartøjer. Se artikel 24, stk. 5.

Der anses også at være etableret fast driftssted, hvis der udøves frit erhverv ud for kysten i en samlet periode på mindst 30 dage. Se artikel 24, stk. 6.

"Virksomhed ud for kysten" omfatter virksomhed udøvet i et efterforsknings- og udnyttelsesområde, der strækker sig fra et sted ud for kysten i den anden stat til området på land i denne stat, forudsat at den virksomhed, der udøves på land, er forbundet med virksomheden ud for kysten. Se protokollen, punkt XII.

Se også

Se også LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for pensionsbidrag til ordninger i det andet land. Se artikel 25, stk. 5 og 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit

- [C.A.10.3.3](#) om fradrag efter DBO'en for pensionsbidrag til nederlandske ordninger
- [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Artiklen er ændret ved [Protokol af 9. maj 2018](#) artikel VIII.

Bestemmelserne i artikel 27 finder tilsvarende anvendelse på indkomstrelaterede reguleringer, fx boligstøtte. Se Protokollen af 9. maj 2018 artikel XIV.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Bistand ved inddrivelse af skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Artiklen er ændret ved [Protokol af 9. maj 2018](#) artikel IX.

Bestemmelserne i artikel 27 finder tilsvarende anvendelse på indkomstrelaterede reguleringer, fx boligstøtte. Se Protokollen af 9. maj 2018 artikel XIV.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 29: Begrænsning af artiklerne 27 og 28

Artiklen er ophævet ved Protokol af 9. maj 2018 artikel X.

Artikel 30: Diverse bestemmelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Bestemmelsen indeholder en regel om uafsluttede dødsboer.

Se også

Se også DBO'en artikel 30 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 31: Ansatte ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artiklens stk. 1 svarer til OECD-modellens art. 28.

Overenskomsten berører således ikke diplomaters og lignende personers skattemæssige begunstigelser i henhold til internationale konventioner og aftaler.

Artikel 31, stk. 2, fastslår, at når en diplomat er statsborger i den stat, der har udsendt ham, skal han anses for hjemmehørende i denne stat, hvis han er fuldt skattepligtig til denne stat.

Det fremgår af artikel 31, stk. 3, at DBO'ens bestemmelser ikke finder anvendelse på ansatte ved internationale organisationer m.fl., diplomater fra tredjelande og andre, der ikke beskattes efter de almindelige regler for fuldt skattepligtige i den stat, hvori de udfører deres arbejde. Som eksempel er i bemærkningerne til lovforslaget nævnt, at denne DBO ikke kan påberåbes af en græsk diplomat, der gør tjeneste ved den græske ambassade i Haag, og som har udbytteindkomst fra Danmark, fordi den pågældende ikke beskattes som fuldt skattepligtig i Nederlandene.

Artikel 32: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Artiklen er ændret ved [Protokol af 9. maj 2018](#) artikel XI.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 33: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 6. marts 1998 og har virkning fra 1. januar 1999.

De ændringer, der følger af [protokol af 9. maj 2018](#) om ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Nederlandene, trådte i kraft den 31. december 2018 og har virkning fra den 1. januar 2019. Se Protokollen artikel XVI og [BEK nr. 1475 af 11/12/2018](#).

Protokol af 9. maj 2018 om ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Nederlandene, artikel XV, indeholder en overgangsregel for pensionister, som før den 9. maj 2018 (underskrivelsesdagen) allerede var hjemmehørende i henholdsvis Danmark eller Nederlandene og før den 9. maj 2018 modtog pension fra det andet land og fortsætter med at modtage udbetalinger fra sådanne pensioner. Reglen medfører, at disse pensionister fortsat vil være omfattet af den hidtidige pensionsbestemmelse om bopælsbeskatning af ratepensioner, livrenter og lign., så længe de forbliver hjemmehørende i dette land.

Ændringen af pensionsbestemmelsen (artikel 18) i protokollens artikel IV, der medfører, at pensionsudbetalinger fra pensioner med løbende udbetalinger (livrenter og lign.) og ratepensioner også kan beskattes i kildelandet, gælder således ikke for de pensionister, der opfylder betingelserne i protokollens artikel XV.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 34: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
<u>SKM2010.626.VLR</u>	Artikel 15. Hollandske slagtere var begrænset skattepligtige til Danmark, af indkomst erhvervet på et slagteri her i landet efter reglerne om arbejdsudleje, og indkomsten kunne beskattes i Danmark efter den dansk-hollandske DBO, artikel 15.	
TfS 2000, 106 ØLR	Artikel 2. Betaling af bidrag til den hollandske Volksverzekering (folkepensionsordning) blev ikke anset for en skat omfattet af DBO'en mellem Danmark og Nederlandene, og der kunne derfor ikke gives nedslag for denne skat i den danske skatteberegning.	Afgørelsen vedrører et indkomstår forud for den nugældende DBO, men har stadig relevans ved fortolkning af artikel 2.
Landsskatteretten		
► <u>SKM2024.413.LSR</u> ◀	► Artikel 5, 15, 23 og 24. Sagen angik, om vederlaget til klageren for arbejde udført på borerigge i nederlandsk territorium var omfattet af artikel 24 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem Danmark og Nederlandene, således at Danmark skulle indrømme creditlempelse for den betalte skat. Landsskatteretten udtalte, at undtagelsen i artikel 24, stk. 1, 2. pkt., måtte forstås således, at den vedrørte beskatning af selve den virksomhed, der blev udøvet gennem et fast driftssted. Da det var H1 A/S - og ikke klageren - der drev virksomhed ud for den nederlandske kyst, skulle der foretages en vurdering af, om H1 A/S' virksomhed ud for den nederlandske kyst udgjorde et fast driftssted efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5. På baggrund af en konkret vurdering fandt Landsskatteretten, at H1 A/S' virksomhed ud for den nederlandske kyst udgjorde et fast driftssted efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5 under henvisning til protokollens artikel 12, og at artikel 24 derfor ikke fandt anvendelse, jf. artikel 24, stk. 1, 2. pkt. Beskatningsretten til klagerens vederlag skulle således fordeles i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15. Da klageren var hjemmehørende i Danmark, og da arbejdet blev udført i Holland, kunne vederlaget også beskattes i Holland. Idet indkomsten kunne beskattes i Holland efter artikel 15, skulle Danmark ved skatteberegningen indrømme exemptionlempelse efter artikel 23, stk. 5, litra c). Landsskatteretten ændrede Skattestyrelsens afgørelse i overensstemmelse hermed. ◀	
Skatterådet		
<u>SKM2022.299.SR</u>	Sagen omhandlede de danske gaveafgiftsmæssige konsekvenser, hvis Spørger modtog en pengegave fra Spørgers forældre, der var bosiddende i Holland. Det fremgik af boafgiftslovens regler, at der skulle betales gaveafgift, såfremt enten gavegiver eller gavemodtager havde hjemting i Danmark. Der var ikke indgået nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Holland, der omhandlede gaveafgift. Skatterådet fandt, at når Spørger som gavemodtager havde hjemting i	

	Danmark, og der ikke var indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvor det var aftalt, at Holland havde beskatningsretten til gaven, så indebar dette, at der skulle betales gaveafgift til Danmark, såfremt Spørger modtog en gave fra Spørgers mor eller far, der oversteg det afgiftsfrie grundbeløb. Skatterådet fandt endvidere, at når pengegaven blev ydet fra bankindestående i Holland, så var pengegaven omfattet af boafgiftslovens lempelsesregler, der omhandlede gaveafgift, der var betalt til fremmed stat af dér beliggende eller beroende aktiver. Dette indebar, at såfremt Spørger skulle betale gaveafgift af pengegaven til det hollandske skattevæsen, kunne denne betalte gaveafgift fratrækkes i den danske gaveafgift. Fradraget kunne dog højest udgøre et beløb svarende til den danske gaveafgift af pengegaven.	
<u>SKM2010.15.SR</u>	Artikel 10. Skatterådet kunne bekræfte, at en hollandsk investeringsenhed, FGR, var en skattemæssig transparent enhed. Skatterådet kunne også bekræfte, at en hollandsk investor, der var deltager i FGR, som ville investere i danske aktier, dermed var berettiget til overenskomstfordele i forhold til den dansk/nederlandske DBO, artikel 10.	

C.F.9.2.14.4 Nederlandene (Caribiske del) samt Curacao og Sint Maarten

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)
- Aftale om fremme af økonomiske forbindelser
- Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing (Opsagt pr. 1. januar 2018 i forhold til Caribiske Nederlandene (Bonaire, Sint Eustatius og Saba) og pr. 1. januar 2019 i forhold til Curaçao)

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato
TIEA	10.09.2009	L 14 af 08.10.2009	<u>Lov nr. 1077 af 20.11.2009</u>	<u>BKI nr. 19 af 18</u>
Aftale Fremme af økonomiske forbindelser	10.09.2009		-	<u>BKI nr. 16 af 18</u>
Aftale Beskatning af indtægt fra opsparing	26.04.2004 27.08.2004			<u>BKI nr. 27 af 29</u>

De Nederlandske Antiller er ophørt med at eksistere som en del af Kongeriget Nederlandene pr. 10. oktober 2010. Aftalen vil for så vidt angår Kongeriget Nederlandene gælde for Curaçao, Sint Maarten og den caribiske del af Nederlandene (bestående af øerne Bonaire, Sint Eustatius og Saba).

Se også

Se også

- afsnit [C.F.9.2.3.8](#) om Curacao
- afsnit [C.F.9.2.18.9](#) om Sint Maarten

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Aftale om fremme af økonomiske forbindelser

Aftalen er et supplement til TIEA-aftalen. Aftalen handler om selskaber og vedrører beskatning af fortjeneste og udbytte fra et fast driftssted. Ifølge BKI nr. 20 af 18. maj 2011, artikel 7 havde aftalen en varighed på 10 år med mulighed for forlængelse. Da aftalen ikke er blevet forlænget, er den ikke længere gældende.

Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing

Aftalen er indgået i tilknytning til EU's rentebeskatningsdirektiv, 2003/48/EF. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#). Aftalen handler om indeholdelse af kildeskat og automatisk informationsudveksling om indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger. **Opsagt** pr. 1. januar 2018 i forhold til Caribiske Nederlandene (Bonaire, Sint Eustatius og Saba) og pr. 1. januar 2019 i forhold til Curaçao. Se [BKI nr. 17 af 13/11/2018](#).

C.F.9.2.14.5 New Zealand

Indhold

Dette afsnit handler om:

- New Zealand - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.14.5.1](#))
- New Zealand - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.14.5.2](#)).

C.F.9.2.14.5.1 New Zealand - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslagnr. og dato	Lovnr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	10.10.1980	-	-	BKI nr. 97 af 28.10.1981	22.06.1981	Virkning New Zealand 01.04.1981 Virkning Danmark 01.01.1981
Proto	12.03.19	-	-	BKI nr.	22.07.19	Virkning

kol	85			13 af 23.01.1987	85	New Zealand 01.04.1986 Virkning Danmark 01.01.1986 (ny artikel 22 A om ikke- diskriminering)
-----	----	--	--	----------------------------------	----	---

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

New Zealand har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Skatteåret i New Zealand løber fra 1. april til 31. marts.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også

- Skd. cirkulære nr. 14 af 3. februar 1982 (vejledning)
- [Www.ird.govt.nz](http://www.ird.govt.nz) om New Zealands skattemyndighed.

C.F.9.2.14.5.2 New Zealand - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 28 og den tilhørende protokol.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 28 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og New Zealands indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne

DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og New Zealand har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af ordlyden i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller en PPT. Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

MLI'ens artikel 11, stk. 1, finder også anvendelse. Derudover erstatter artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskattning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere. MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret
- [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6
- [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7
- [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2, og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere finder MLI'ens artikel 3, stk. 2, anvendelse. MLI'ens artikel 3, stk. 2, vedrører begrænsning af lempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskatter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og omfatter også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til udforskning og udnyttelse af havbundens eller dens undergrunds naturforekomster.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

En bestyrer af en trust, der er undergivet beskatning i New Zealand, skal behandles som den retmæssige ejer af modtagne udbytter, renter og royalties. Se artikel 3, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører afklaring af det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande ved gensidig aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3 i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Tilsynsvirksomhed i forbindelse med et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde og virksomhed i forbindelse med udforskning eller udnyttelse af havbunden og undergrunden og deres naturforekomster udgør et fast driftssted efter 12 måneder. Se artikel 5, stk. 5, i DBO'en.

I DBO'ens artikel 5 stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2 er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Herudover finder MLI'ens artikel 13, stk. 4 anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4 (som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2). MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 7 af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2 indeholder en undtagelsesregel, når det gælder ovenstående artikel 12, stk. 1 i en situation, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Ydermere finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1 bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

MLI'ens artikel 15, stk. 1, finder også anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Når det gælder faste driftssteder beliggende i tredjelande, medfører Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en, at MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, finder anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 10 indeholder en anti-misbrugsregel for fast driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.

Reglen i MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, svarer til artikel 29, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1.10](#) om MLI'ens artikel 10
- [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12
- [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13
- [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14
- [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Begge lande har forbeholdt sig at benytte gældende lovbestemmelser om beskatning af indkomst ved forsikringsvirksomhed. Se protokollen punkt b, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Artikel 10, i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bestemmelsen indeholder en regel om særlig skattegodtgørelse for fysiske personer, der er hjemmehørende i New Zealand, og som modtager udbytte fra et dansk selskab. Se artikel 10, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også film eller bånd til brug for fjernsynsudsendelser eller bånd til brug for radioudsendelser og anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Afhændelse af ejendele

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

De dele af artiklen, som afveg fra OECD's modeloverenskomst, er modificeret af MLI'en. Der henvises til gennemgangen af DBO'ens artikel 13 i Den juridiske vejledning version 2022-2 og afsnittet om MLI'en nedenfor.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13 om kapitalgevinster.

MLI'en

Som følge af Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 9, stk. 4, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige.

MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9, stk. 4, svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis opholdet i landet overstiger 183 dage i det pågældende indkomstår. Se artikel 14, stk. 1, litra a, i DBO'en.

New Zealands indkomstår løber fra 1. april til 31. marts.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til indkomståret. Se artikel 15. stk. 2, litra a, i DBO'en. Indkomståret for New Zealand løber fra 1. april til 31. marts.

Vederlag for personligt arbejde ombord på skib eller luftfartøj beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 15. stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15. stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelses honorarer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorar

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bemærk

DBO'ens artikel 17 omfatter ikke optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15, 16, eller 18, i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 18: Pensioner

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner, der stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en. Denne bestemmelse svarer til modeloverenskomsten artikel 18.

Private pensioner, der ikke stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, er omfattet af artikel 21, i DBO'en og kan beskattes i kildelandet.

Sociale sikringsydelser, fx folkepension, kan beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Eksempel

Landsskatteretten anså ikke udbetalinger fra indekskontrakter for omfattet af artikel 18, da udbetalingerne ikke kunne sættes i forbindelse med tidligere ansættelsesforhold. Udbetalingerne kunne derfor beskattes i Danmark efter artikel 21. Se [SKM2009.217.LSR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19, i DBO'en og ikke af artikel 17, i DBO'en. Hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed beskattes vederlaget efter artikel 15, 16 eller 18 i DBO'en. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland, kan den kun beskattes i bopælslandet.

Artikel 21 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2, om kildelandsbeskatning ved fast driftssted, da artikel 21, stk. 1, i DBO'en har en generel bestemmelse om kildelandsbeskatning.

Eksempel

Landsskatteretten anså udbetalinger fra indekskontrakter for omfattet af artikel 21, og Danmark kunne derfor beskatte udbetalingerne som kildeland. Se [SKM2009.217.LSR](#).

Bemærk

Private pensioner uden for ansættelsesforhold er omfattet af artikel 21, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som New Zealand kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i New Zealand, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra New Zealand. Se artikel 23, stk. 2, litra c, i DBO'en.

New Zealand giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 22A: Ikke-diskriminering

Der er indsat en ny artikel ved protokol af 12. marts 1985, artikel 1.

Artikel 22A i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 22A i DBO'en gælder for fysiske personer, der har indfødsret i en kontraherende stat og for juridiske personer, interessentskaber og foreninger, der består i kraft af den gældende lovgivning i en kontraherende stat på skatter omfattet af overenskomsten. Se artikel 22A, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 23: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 23 i DBO'en nævner ikke nogen frist for ansættelsesændringer til gennemførelse af aftaler efter den gensidige aftaleprocedure.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 23 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en erstattes DBO'ens artikel 23, stk. 1, 1. pkt. af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Ligeledes finder MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og New Zealands lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens del VI om voldgift anvendelse på DBO'en, jf. MLI'ens artikel 18. Reglerne for voldgiftsproceduren fremgår af MLI'ens artikel 19 til 26.

Efter MLI'ens artikel 36, stk. 1, har bestemmelserne i MLI'ens del VI om voldgift, virkning for Danmark og New Zealand:

- a. med hensyn til sager, som indbringes for den kompetente myndighed fra det tidspunkt, hvor MLI'en er trådt i kraft for det sidste af de to lande, dvs. på eller efter 1. januar 2020, og
- b. med hensyn til sager, som er indbragt for den kompetente myndighed forud for ikrafttrædelsen for det sidste af de to lande, fra det tidspunkt, hvor begge lande har

notificeret om, at der er indgået en gensidig aftale efter MLI'ens artikel 19, stk. 10, sammen med oplysninger for tidspunktet, hvor en sag skal anses for at være indbragt.

Tiltrædelsen af MLI'ens voldgiftsbestemmelser betyder blandt andet, at MLI'ens artikel 19 fastsætter det grundlæggende princip for, hvornår voldgift skal anvendes.

Det bemærkes, at Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 19, stk. 12. Dette indebærer, at voldgift ikke skal finde anvendelse i sager, hvor afgørelser om et uløst spørgsmål allerede er truffet af en domstol eller et administrativt nævn i et af de to lande, eller hvis en sådan afgørelse træffes på noget tidspunkt, efter en anmodning om voldgift er fremsat, og inden voldgiftskendelsen bliver afsagt.

Ligeledes finder MLI'ens artikel 23, stk. 1, anvendelse. MLI'ens artikel 23, stk. 1, vedrører voldgiftsproceduren.

Danmark og New Zealand har endvidere valgt at anvende MLI'ens artikel 23, stk. 5, på DBO'en. MLI'ens artikel 23, stk. 5, vedrører et krav om fortrolighed i forhold til oplysninger, som modtages under voldgiftssagens behandling. Brud på fortroligheden medfører, at de udestående spørgsmål, som ligger til grund for voldgiftssagen og den gensidige aftaleprocedure, forbliver uløste.

I forbindelse med Danmarks og New Zealands indgåelse af MLI'en har Danmark i medfør af MLI'ens artikel 28, stk. 2, taget følgende forbehold med hensyn til de former for sager, der skal kunne undergives voldgift:

1. *"Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse på omfattede skatteaftaler indgået mellem Danmark og andre EU-medlemslande.*
2. *"Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse i sager, hvor en part har pålagt en fysisk eller juridisk person sanktioner for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed".*

New Zealand har tilsvarende taget følgende forbehold med hensyn til de former for sager, der skal kunne undergives voldgift:

"New Zealand reserves the right to exclude from the scope of Part VI (Arbitration) any case involving the application of New Zealand's general anti-avoidance rule contained in section BG 1 of the Income Tax Act 2007. Any subsequent provisions replacing, amending or updating these anti-avoidance rules would also be included in this reservation. New Zealand shall notify the Depositary of any such subsequent provisions.

New Zealand reserves the right to exclude from the scope of Part VI (Arbitration) any case involving the application of anti-avoidance rules concerning the avoidance of a permanent establishment in New Zealand. Any subsequent provisions replacing, amending or updating these anti-avoidance rules would also be included in this reservation. New Zealand shall notify the Depositary of any such provisions".

Bemærk

MLI'ens artikel 24, stk. 2, om mulighed for aftale om anden løsning end voldgiftskendelsen finder ikke anvendelse på DBO'en. Se afsnit [C.F.8.3.1.24](#) om MLI'ens artikel 24.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16
- [C.F.8.3.1.18](#) om MLI'ens artikel 18
- [C.F.8.3.1.19](#) om MLI'ens artikel 19
- [C.F.8.3.1.23](#) om MLI'ens artikel 23

- [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28
- [C.F.8.3.1.36](#) om MLI'ens artikel 36.

Artikel 24: Udveksling af oplysninger

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 25: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 26: Territorial udvidelse

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 22. juni 1981 og har virkning fra 1. januar 1981.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 28: Opsigelse

Artikel 28i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretskendelser		
SKM2009.217.L SR	Artikel 18 og 21. Landsskatteretten anså ikke udbetalinger fra indekskontrakter for omfattet af artikel 18, da udbetalingerne ikke kunne sættes i forbindelse med tidligere ansættelsesforhold. Udbetalingerne kunne derfor beskattes i Danmark efter artikel 21.	

C.F.9.2.14.6 Nigeria

Bistandskonvention

Nigeria har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

C.F.9.2.14.7 Niue

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	19. september 2013	-	-	BKl nr. 7 af 29. april 2014	22.02.2014	Virkning 01.01.2015 Skattestraffesager 22.02.2014

Niue har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.14.8 Norden

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Norden - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.14.8.1](#))
- Norden - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.14.8.2](#))
- Norden - Bistandskonvention og trækaftale ([C.F.9.2.14.8.3](#))

C.F.9.2.14.8.1 Norden - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato
Aftale	11.09.1981	-	-	BKl nr. 92 af 23.09.1982
Gensidig administrativ bistand i toldsager				
Ændringsaftale til BKl nr. 92 af 23.09.1982	03.08.1989	-	-	BKl nr. 1 af 09.02.1990
Aftale	07.12.1989	-	-	BKl nr. 4 af 30.04.1992
Bistand i skattesager				
DBO	12.09.1989	-	-	BKl nr. 1 af 11.11.1992
Arv og gaver				
Tillægsaftale	12.09.1989	-	-	BKl nr. 8

Til DBO om arv og gaver				af07.02.1994
DBO	23.09.1996	L 122 af 11.12.1996,	Lov nr. 190 af 12.03.1997,	BKI nr. 92 af 25.06.1997
		L 43 af 13.10.1999	Lov nr. 861 af 30.11.1999	
		L 218 af 05.04.2001	Lov nr. 486 af 07.06.2001	
		L 111 af 27.01.2010	Lov nr. 428 af 28.04.2010	
Lov om indgåelse af aftale mellem Danmarks og Sveriges regeringer om ophævelse af grænsegængerreglen.	27.12.1996			Lov nr. 12 af 27.12.1996
Cirkulære til artikel 20 i den nordiske bistandsaftale (BKI nr. 42 af 30.04.1992)	30.06.1997	-	-	CIR nr. 17 af 03.12.1997
Protokol til DBO	06.10.1997	L 85 af 14.11.1997	Lov nr. 1102 af 29.12.1997	BKI nr. 3 af 02.02.1998
Aftale mellem Danmark og Sverige om beskatning af ansatte om bord på færger og tog i regelmæssig trafik mellem Danmark og Sverige	30.09.1999	L 45 af 13.10.1999	Lov nr. 875 af 03.12.1999	BKI nr. 1 af 10.01.2000
Tillægsaftale	01.12.1999	-	-	BKI nr. 2 af 24.01.2000
Landskabet Åland				
Grænsegængeraftale mellem Danmark og Sverige (Øresundsaftalen)	29.10.2003	L 59 af 5.11.2003	Lov nr. 974 af 5.12.2003	BKI nr. 3 af 28.10.2004
Aftale mellem Danmark og Færøerne	10.08.2005	L 57 af 09.11.2005	Lov nr. 1412 af 21.12.2005	BEK nr. 1 af 11.01.2006
Beskatning af indkomst for arbejde om bord på skibe i internationalt skibsregister				
Opsigelse af DBO	25.06.2007	-	-	BKI nr. 3 af 04.12.2007
Arv og gaver, Sverige				

Protokol til DBO	04.04.2008	<u>L 18 af 08.10.2008</u>	<u>Lov nr. 1193 af 11.12.2008</u>	<u>BKI nr. 4 14.01.2009</u>
Aftale mellem Danmark og Færøerne om ændring af protokol til DBO	23.10.2014	<u>L 75 af 19.11.2014</u>	<u>Lov nr. 1485 af 23.12.2014</u>	-
Bek. om administrativ aftale mellem Danmark, Færøerne og Grønland om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i henhold til artikel 20 i overenskomst af 07.12.1989 mellem de nordiske land om bistand i skattesager	29.11.2016			<u>BKI nr. 18 26.11.2018</u>
Protokol til DBO	29.08.2018	<u>L 34 af 03.10.2018</u>	<u>Lov nr. 1294 af 21.11.2018</u> <u>BEK nr. 1440 af 16.12.2019</u>	<u>BKI nr. 3 31.03.2020</u>
Opsigelse af DBO Arv og gaver, Norge	06.06.2014			<u>BKI nr. 6 10.05.2022</u>
Grænsegænger aftale mellem Danmark og Sverige (Øresunds aftalen)	10.06.2024	<u>L 32 af 02. oktober 2024</u>	<u>Lov nr. 1176 af 19.11.2024</u>	

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Ikke indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Bemærk

Finland har med virkning fra 1. maj 1999 tiltrådt EF-voldgiftskonventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af intern forbundne foretagenders overskud. Se TfS 1999, 757.

Bemærk

De nordiske lande har indgået en overenskomst om bistand i skattesager [BKI nr. 42 af 30.04.1992](#). Se under afsnit [C.F.9.2.14.8.3](#).

Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager og den tilhørende ændringsprotokol. For Danmarks vedkommende gælder konventionen også for Grønland og Færøerne. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#) om bistandskonventionen.

Se også

Se også

- Skat Udland 1998, 19 om det færøske skattesystem
- Skat Udland 2000, 150 om det finske skattesystem
- [Www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se) om Sveriges skattemyndighed
- [Www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no) om Norges skattemyndighed
- [Www.vero.fi/en-us](http://www.vero.fi/en-us) om Finlands skattemyndighed
- [Www.rsk.is](http://www.rsk.is) om Islands skattemyndighed
- [Www.taks.fo](http://www.taks.fo) om Færøernes skattemyndighed.

C.F.9.2.14.8.2 Norden - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit handler om en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32, og den tilhørende protokol, punkt I - XII.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 32 artikler
- Protokol II Øresundsforbindelsen
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Bemærk

DBO'en har ved protokol af 29. august 2018, artikel I, fået ny præampel, der svarer til den seneste udgave af OECD's modeloverenskomst. Se [Lov nr. 1294 af 21. november 2018](#). Herefter er hensigten med DBO'en at ophæve dobbeltbeskatning uden at skabe mulighed for dobbelt ikke-beskatning eller nedsat beskatning gennem skatteunddragelse eller omgåelse. Den nye præampel kan få betydning som fortolkningsbidrag til DBO'ens anvendelse.

DBO'ens 32 artikler

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Kontraherende stat" betyder Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige. Udtrykket omfatter også Færøerne. I forholdet mellem Danmark og Færøerne anvendes udtrykkene "en del af riget" og "den anden del af riget".

"Kontraherende stat" omfatter også ethvert område, der ligger uden for de respektive staters territorialfarvande, hvor denne stat ifølge sin lovgivning og efter folkeretten har rettigheder med hensyn til udforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dennes undergrund.

"Danmark" omfatter ikke Færøerne og Grønland.

"Finland" omfatter landskabet Åland for så vidt angår finske kommunalskatter. Se BKI nr. 2 af 24. januar 2000.

"Norge" omfatter ikke Svalbard (herunder Bjørnøen, Jan Mayen og de norske områder (bilande) uden for Europa.

"Personsammenslutninger" betyder sammenslutning, som ikke beskattes som selvstændigt skattesubjekt.

"Fast ejendom" er defineret i artikel 3.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten.

"International trafik" betyder transport med skib eller luftfartøj bortset fra de tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i en kontraherende stat. Se [BKI nr. 3 af 2. februar 1998](#). Definitionen har også betydning i relation til kapitalgevinster ved salg af skibe og fly, der anvendes i international trafik. Se [L 85 af 14. november 1997](#).

Eksempel

En person, der var skattepligtig til Danmark, arbejdede i indkomståret 2012 som overstyrmand på et norsk indregistreret skib ud for Y1-land's kyst. Sagen angik, om personen, der ikke havde betalt norsk indkomstskat af vederlaget for arbejdet, efter den nordiske DBO var berettiget til lempelse af dansk indkomstskat. Afgørende herfor var i første række, om Norge efter DBO'en havde beskatningsretten til vederlaget, hvilket afhang af, om skibet kunne anses for at have været i "international trafik", jf. artikel 15, stk. 3, mens den pågældende arbejdede ombord.

Højesteret fastslog, at udtrykket "international trafik" i den nordiske DBO skal fortolkes således, at et skib er i international trafik, når dets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods for en andens regning mellem pladser.

Højesteret fandt på den baggrund, at skibets hovedopgave i 2012 måtte anses for at have angået inspektion, vedligeholdelse, reparation og udbygning af og på olie-installationer på havbunden inden for to områder ud for Y1-land's kyst. Skibet kunne derfor ikke anses for at have været i international trafik, mens den pågældende arbejdede ombord. Personen var herefter ikke berettiget til lempelse af den danske indkomstskat. Se [SKM2018.60.HR](#).

"Interessefællesskab" betyder tilfælde, hvor et foretagende direkte eller indirekte deltager i ledelsen eller kontrollen af et andet foretagende eller ejer en væsentlig del af dette andet foretagendes kapital, eller hvor samme personer direkte eller indirekte deltager i ledelsen eller kontrollen af foretagendet eller ejer en væsentlig del af disse foretagenders kapital.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter et I/S, når dette beskattes som en hjemmehørende person.

Eksempler

Et svensk selskab, der var købt af et dansk selskab, blev anset for skattepligtigt til Danmark i efter til [SEL § 1](#), stk. 7. Bestyrelsesmedlemmerne havde bopæl i Danmark, men bestyrelsen havde sit sæde i Sverige, hvor det første bestyrelsesmøde blev afholdt. Direktøren havde bopæl og daglig beskæftigelse i Danmark, og eventuelle beslutninger for den daglige ledelse i selskabet ville blive truffet i Danmark. Beslutninger, der krævede bestyrelsens stillingtagen, ville blive truffet på bestyrelsesmøder, der ofte blev afholdt i Sverige. Ligningsrådet fandt, at selskabets ledelse havde sæde i Danmark. Ligningsrådet lagde herved vægt på, at hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet ville foregå i Danmark, og at beslutninger, der vedrører aktier i selskabet, ville blive truffet i Danmark. Se TfS 1996, 476.

Et finsk holdingselskab blev anset for fuldt skattepligtigt til Danmark, idet ledelsen fandtes, at have sit sæde i Danmark. Selskabets aktionær, der var hjemmehørende i Danmark, traf alle ledelsesmæssige beslutninger. Se TfS 1998, 334 LR.

En svensk pilot ansås at have bopæl både i Sverige og Danmark, men at være hjemmehørende i Danmark. Danmark kunne derfor beskatte hans løn efter artikel 15, stk. 4, litra a og hans renteindtægter efter artikel 11, stk. 1. Se [SKM2006.296.LSR](#).

En klager havde stærke personlige og økonomiske forbindelser til Sverige, men hvor det ikke var godtgjort, at hans personlige og økonomiske forbindelser til Sverige var stærkere end hans personlige og økonomiske forbindelser til Danmark. Der blev særlig henset til, at klageren tjente størstedelen af sin indtægt i Danmark, at han havde sommerhus i Danmark og delte bolig med en svensk kvinde, der var indrejst til Danmark. Det betød i den sammenhæng ikke noget, at klageren "kun" var ansat i Danmark på en 2-årig prøvekontrakt. Klageren blev desuden anset for sædvanligvis at have haft ophold i Danmark. Se [SKM2007.135.ØLR](#).

Efter fraflytning til Sverige var en person fortsat skattepligtig til Danmark, da han fortsat havde bopælsmulighed i et stort sommerhus i Vestjylland, som var godkendt til helårsbeboelse. Efter fraflytningen havde klager derfor dobbeltdomicil i Danmark og Sverige. Da klager havde en fast og vedvarende bolig i Sverige mens han kun havde en bopælsmulighed i Danmark, og da han faktisk boede og arbejdede i Sverige blev han anset for hjemmehørende i Sverige. Se [SKM2010.486.LSR](#).

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også

- [SKM2015.28.SR](#) om en person der var skattemæssigt hjemmehørende i Sverige
- Afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Virksomhed, der består i planlægning, kontrol, rådgivning eller anden hjælpende personaleindsats i forbindelse med et bygnings-, anlægs-, installations- eller monteringsprojekt, der varer i mere end 12 måneder, medfører fast driftssted. Se artikel 5, stk. 3.

Foretagende med interessefællesskab med virksomheden og som udøver samme art virksomhed på samme projekt skal medregnes ved opgørelsen af varigheden af virksomheden. Se artikel 5, stk. 4.

Eksempel

Et svensk kraftværkssvirksomhed (A AB) deltog sammen med en dansk virksomhed som interessant i et interessentskab (I/S B), hvis formål var at opføre, eje og drive et kraftværk i Danmark. A AB fik ikke fast driftssted i Danmark under opførelsen af kraftværket, da selskabets forretningsvirksomhed ikke bestod i opførelse af kraftværket, men i driften af kraftværket og at deres medarbejdere deltog efter afregning med faste timesatser i opførelsen af kraftværket. Afgørelsen havde dicens, et retsmedlem tiltrådte det af told- og skattestyrelsen anførte og stemte for, at A AB ville få fast driftssted i Danmark fra påbegyndelsen af opførelsen af kraftværket. Se TfS 1996, 619 LSR.

I artiklens stk. 5, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at hvis en afhængig agent, som handler på et foretagendes vegne, og som har og sædvanligvis udøver i en kontraherende stat en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stk. 5, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke.

Artiklens stk. 7 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om, at indkomst ved anvendelsen af en brugsret til fast ejendom kan beskattes i det land, hvor den faste ejendom ligger. Det er en forudsætning, at brugsretten er knyttet til besiddelsen af aktier eller lignende i et ejendomsselskab.

Eksempel

Avance ved salg af to grunde, der ligger i Norge, kunne efter den nordiske DBO, artikel 6, stk. 1, beskattes i Norge. Den norske skat var endnu ikke endelig opgjort og betalt, og der kunne derfor først indrømmes credit i dansk skat, når der forelå behørig dokumentation for betaling. Se TfS 1995, 750.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

For opgørelse af den begrænsede skattepligtige indkomst for borerigge, hvor der er udført arbejde offshore i en skattepligtperiode på under ét år. Se TfS 1995, 646.

Eksempel

Ved en overdragelse af en dansk filial (D) af et svensk selskab (E AB) til en dansk filial (B) af et andet svensk selskab (A AB) omfattede transaktionen tre led: Allokering af aktiver fra D til E AB, overdragelse af aktiverne fra E AB til A AB efter de svenske regler om underprisoverdragelse og allokering af aktiverne fra A AB til B. Landsskatteretten lagde til grund, at ved allokering af aktiver til det faste driftssted skal aktivernes markedsværdi som udgangspunkt anvendes. Den faktiske anskaffelsessum antoges dog at danne et maksimum for værdiansættelsen af aktiverne. Aktiverne måtte derfor ved den påtænkte disposition anses for erhvervet af B til et beløb svarende til A AB's faktiske anskaffelsessum, der efter de svenske regler om underprisoverdragelse udgjorde de regnskabsmæssige værdier. At D efter [SEL § 7 A](#), stk. 2, skulle anvende markedsværdierne som afståelsessum ændrede ikke herved. Se [SKM2007.201.LSR](#).

Bemærk

Indkomst som erhverves af et foretagende i Danmark eller Sverige, og som deltager i opførelsen og driften af faste forbindelser over Øresund, kan kun beskattes i det land hvor foretagendet er hjemmehørende. Se protokollen, punkt II.

Denne artikel finder anvendelse på indkomst SAS, Scanair og SAS Commuter erhverver ved kommerciel international og indenrigs luftfart. Se protokollen, punkt III

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 82 vedrørende Sveriges fortolkning af artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst, som en person har ved brug, vedligeholdelse eller udleje af containere (herunder anhangere og andet materiel til transport af containere), som benyttes til transport af gods eller varer, kan kun beskattes i det land, hvor personen er hjemmehørende, medmindre containerne kun anvendes mellem pladser i det andet land. Se artikel 8, stk. 2.

Aftalen indeholder særlige beskatningsregler for luftfartsvirksomhed, der drives af SAS, Scanair eller SAS Commuter, eller anden lignende SAS virksomhed. Se protokollen, punkt III.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et land skal kun foretage reguleringer, hvis den anser skatteansættelsen i det andet land for berettiget både i princip og beløb. Se artikel 9, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen er ændret ved protokol af 4. april 2008, artikel I og II.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke personsammenslutninger og dødsboer) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 3.

Kildelandet må ikke beskatte udbytte, som et selskab i kildelandet betaler til en personsammenslutning i et andet nordisk land, hvis en deltager i personsammenslutningen er et selskab, som er hjemmehørende i et nordisk land og som ejer så meget af personsammenslutningen, at minimumskravet på 10 pct. ejerskab er opfyldt. Se protokol af 4. april 2008, artikel I.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Island

Island kan beskatte udbetaling af udbytte i moder-/datterselskabsforhold med højst 15 pct., hvis udbyttet er fratrukket i selskabsindkomsten ved beregning af islandsk skat. Se artikel 10, stk. 4.

Definition af udbytte

Udbytte omfatter indtægt fra en ordning, der medfører en ret til del i overskud hvis ordningen efter lovgivningen i det nordiske land, som den stammer fra, er klassificeret som sådan indtægt. Se artikel 10, stk. 6 og protokol af 4. april 2008, artikel II.

Institution med alment velgørende eller andet almennyttigt formål

De kompetente myndigheder kan aftale fritagelse for udbytteskat til skattefrie almenvelgørende institutioner.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende bånd til radio- og fjernsynsudsendelser. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties er hjemmehørende. Se artikel 12 stk. 1.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen er ændret ved protokol af 4. april 2008, artikel III og IX.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen om fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber afviger fra modeloverenskomsten. Værdien af aktierne skal i denne bestemmelse stamme fra fast ejendom med mere end 75 pct. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt. Se artikel 13, stk. 2.

Fortjeneste ved salg af containere (herunder anhängere og andet materiel til transport af containere) beskattes i det land, hvor den virkelige ledelse har sit sæde, medmindre containerne udelukkende anvendes mellem pladser i det andet land. Se artikel 13, stk. 5.

Hvis en fysisk person flytter, har kildelandet beskatningsretten fortjeneste ved salg af aktier mv. i selskaber, der er hjemmehørende i kildelandet. Beskatningsretten gælder i en 10 års periode efter fraflytningen. Se artikel 13, stk. 7.

Bestemmelsen omfatter også avance ved salg af aktier i selskaber, der er hjemmehørende i et andet nordisk land end fraflytterlandet, hvis værdien af de overdragne aktier hovedsageligt beror direkte eller indirekte på besiddelse af aktier i selskaber, der er hjemmehørende i fraflytterlandet. Bopælslandet skal herefter give credit for den betalte skat i kildelandet.

Bestemmelsen i artikel 13, stk. 7, er blevet omgået. Fx kan en person, som flytter fra Sverige og som ejer aktier i selskab A, der er hjemmehørende i et andet nordisk land og ejer aktier i et svensk selskab B. Hvis selskab A har solgt aktierne i selskab B inden personen sælger sine aktier i selskab A, kan artikel 13, stk. 7 ikke længere anvendes, fordi værdien af de solgte aktier i selskab A ikke mere beror på besiddelse af aktier i selskab B.

Det er ikke en betingelse, at værdien af de overtagne aktier i et selskab, som ikke er hjemmehørende i fraflytterlandet, skal bero på besiddelse af aktier i dette land. Se artikel 13, stk. 7.

Skib- og luftfartsvirksomhed samt containervirksomhed

Bestemmelsen omfatter salg af andele i skibs- og luftfartsvirksomhed samt containervirksomhed, der ejes af flere andelshavere (SAS, Scanair eller SAS Commuter). Se protokollen, punkt III.

Fraflytterbeskatning

Artikel 13, stk. 6 og 7, berører ikke Danmarks ret til at gennemføre fraflytningsbeskatning efter ABL. Se protokollen til 1996-overenskomsten, afsnit IV.

Det skal bemærkes, at uanset protokollens bestemmelse anser Danmark fraflytterbeskatning for at være sket, da personen stadig var fuldt skattepligtig til Danmark, og dermed inden personen blev omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Lempelse for eventuel betalt skat i udlandet i en sådan situation skal derfor ikke ske efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Ifølge de danske interne regler om fraflytterbeskatning er der en særlig regel om lempelse for betalt skat i udlandet i en sådan situation.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13
- [C.B.2.14.2](#) om beskatning af aktier ved fraflytning.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12 måneders periode.

Aftalen indeholder en bestemmelse om personer, som deltager i opførelsen og driften af faste forbindelser over Øresund. Se protokollen til 1996-overenskomsten, afsnit II, punkt 3.

Bemærk

DBO'en indeholder en bestemmelse om subsidiær beskatningsret. Se artikel 26.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personlige tjenesteydelser

Artiklen er ændret ved protokol af 4. april 2008, artikel IV.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Skibe i international trafik

Arbejde udført om bord på et dansk, færøsk, finsk, islandsk, norsk eller svensk skib i international trafik, kan beskattes i det land, hvis nationalitet skibet har. Det gælder også for udenlandske skibe, der befragtes på bareboat-basis (uden besætning) af et foretagende i et af landene. Se artikel 15, stk. 3.

Eksempel

En person, der var skattepligtig til Danmark, arbejdede i indkomståret 2012 som overstyrmand på et norsk indregistreret skib ud for Y1-land's kyst. Sagen angik, om personen, der ikke havde betalt norsk indkomstskat af vederlaget for arbejdet, efter den nordiske DBO var berettiget til lempelse af dansk indkomstskat. Afgørende herfor var i første række, om Norge efter DBO'en havde beskatningsretten til vederlaget, hvilket afhang af, om skibet kunne anses for at have været i "international trafik", jf. artikel 15, stk. 3, mens den pågældende arbejdede ombord.

Højesteret fastslog, at udtrykket "international trafik" i den nordiske DBO skal fortolkes således, at et skib er i international trafik, når dets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods for en andens regning mellem pladser.

Højesteret fandt på den baggrund, at skibets hovedopgave i 2012 måtte anses for at have angået inspektion, vedligeholdelse, reparation og udbygning af og på olie-installationer på havbunden inden for to områder ud for Y1-land's kyst. Skibet kunne derfor ikke anses for at have været i international trafik, mens den pågældende arbejdede ombord. Personen var herefter ikke berettiget til lempelse af den danske indkomstskat. Se [SKM2018.60.HR](#).

Søfolk - arbejde i lande uden for de nordiske landes område

Artikel 15 i den nordiske DBO kan anvendes på arbejde uden for de nordiske landes område i tilfælde, hvor to nordiske lande efter interne regler begge har beskatningsret til indtægten.

Dette fremgår af afgørelsen i [SKM2024.333.ØLR](#), som vedrørte en overstyrmand, der havde bopæl i Danmark og arbejdede på et norsk ejet og indregistreret skib ud for Angolas kyst. Sagen angik om overstyrmanden var berettiget til fuld lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3 vedrørende lønindkomsten fra det norske rederi. Skibet udførte arbejde med udvinding af kulbrinter på havbunden ud for Angola. Der var ikke tale om international trafik.

Landsretten fandt efter ordlyden af artikel 15 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og formålet hermed ikke grundlag for at antage, at bestemmelsen var uanvendelig på indtægter fra arbejde udført uden for de nordiske lande i tilfælde, hvor to nordiske lande efter interne regler begge har beskatningsretten til indtægten. Bestemmelsen angiver alene, at en sådan dobbeltbeskatningssituation skal løses ved, at beskatningsretten, hvis arbejdet er udført i et af de nordiske lande omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, tilkommer dette land og ellers det land, hvor skatteyderen er hjemmehørende. Landsretten fandt at denne forståelse var i overensstemmelse med Højesterets dom gengivet i [SKM2018.60.HR](#), hvor det i en helt tilsvarende situation som den foreliggende blev lagt til grund som ubestridt, at den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst fandt anvendelse.

På denne baggrund fandt landsretten, at Danmark var tillagt beskatningsretten efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 15, stk. 1. Skatteyderen var derfor alene berettiget til halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 3.

Løn for arbejde om bord på fly

Arbejde udført om bord på luftfartøjer kan kun beskattes i arbejdstagerens bopælsland. Se artikel 15, stk. 4, litra a. Reglen gælder for løn for arbejde om bord på fly for alle luftfartsselskaber, uanset om der er tale om indenrigstrafik eller international trafik.

Fiske-, sælfangst, og hvalfangstfartøjer

Løn for arbejde om bord på fiske-, sælfangst- eller hvalfangstfartøj beskattes i det land, hvor arbejdstageren er hjemmehørende. Dette gælder også, hvis vederlaget består i andel af overskuddet. Se artikel 15, stk. 4, litra b.

Eksempel

Vestre Landsrets dom af 5. juli 2018 angik spørgsmålet, om Danmark kunne beskatte den indkomst, som en i øvrigt fuldt skattepligtig person i 2011 og 2012 havde optjent om bord på et skib under norsk flag, som fangede krill ud for Antarktis, og som samtidig forarbejdede den indfangede krill.

Den skattepligtige gjorde gældende, at Norge var tillagt beskatningsretten, og at Danmark ikke havde en subsidiær beskatningsret, samt at han derfor var berettiget til lempelse. Til støtte herfor henviste den skattepligtige til, at arbejdet måtte anses for udført på norsk territorium, og at der ikke var tale om et fiskefartøj med deraf følgende dansk beskatningsret.

Allerede fordi fiskeriet og fangsten af krill var en forudsætning for driften af forarbejdningsanlægget om bord på skibet, og fordi anlægget kun blev anvendt til forarbejdning af skibets fangst og ikke fangster gjort af andre skibe, tiltrådte landsretten, at skibet måtte anses for et fiskefartøj i DBO'ens artikel 15, stk. 4, litra b's forstand. Den omstændighed, at den skattepligtige arbejdede som elektriker på skibet, kunne ikke føre til et andet resultat. Allerede fordi den skattepligtige alene var skattepligtig i Danmark af den indkomst, han i indkomstårene 2011 og 2012 tjente om bord på skibet, opstod der ikke spørgsmål om dobbeltbeskatning eller anvendelse af DBO'ens artikel 25, stk. 1, litra c. Se [SKM2018.437.VLR](#).

Arbejdsudleje

183-dages-reglen finder ikke anvendelse ved arbejdsudleje. I protokollen, afsnit V til DBO'ens artikel 15 er det angivet, hvornår der skal anses at foreligge arbejdsudleje.

Dansk-norsk aftale om parthavere der deltager i fiskeri

Når en person foruden at være parthaver i et partrederi også deltager i selve fiskeriet om bord på partrederiets kutter, så anses hele indtægten for omfattet af art. 7. Denne fortolkning af artikel 7 og 15 i DBO'en er de kompetente norske og danske skattemyndigheder blevet enige om.

Dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen)

► Se afsnit [C.F.9.2.14.8.2.1](#) Dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) - gældende regler.

Se også afsnit [C.F.9.2.14.8.2.2](#) Dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) - tidligere regler. ◀

Dansk-svensk aftale for ansatte ombord på tog og færger mellem Danmark og Sverige

Der er indsat en regel om beskatning af danskere ansat på danske tog og svenskere ansat på svenske tog mellem Danmark og Sverige om at det land, hvor personen er hjemmehørende, har beskatningsretten til lønnen. Se protokollen, punkt V.

Indkomst, som erhverves af en person, der er hjemmehørende i Danmark eller Sverige, for udført arbejde på tog i regelmæssig trafik udelukkende mellem Danmark og Sverige beskattes kun i det land, hvor arbejdsgiveren er hjemmehørende. Det er en forudsætning, at arbejdet udføres på tog i grænseoverskridende trafik, og at personen udfører arbejde i begge lande på én og samme dag.

Tilsvarende gælder for søfolk hjemmehørende i Danmark eller i Sverige for arbejde om bord på dansk eller svensk skib i international færgetrafik, når der er tale om befordring af passagerer og gods i regelmæssig trafik mellem havn i Danmark og Sverige. Se BEK nr. 1 af 10. januar 2000 samt TfS 2000, 145 DEP.

For Danmark og Færøerne er det bestemt ved aftale mellem Danmark og Færøerne om beskatning af indkomst for arbejde om bord på skibe i internationalt skibsregister, at vederlag for arbejde, som udføres om bord på

- et færøsk skib, der er registreret i Færøsk Internationalt Skibsregister, eller
- et dansk skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister,

kun kan beskattes i den del af riget, hvor skibet har sin nationalitet. Se lov nr. 1412 af 21. december 2005. Det forudsættes herved, at der kan opnås skattenedsættelse efter både de færøske regler for arbejde om bord på skibe i Færøsk Internationalt Skibsregister og de danske regler for arbejde om bord på skibe i Dansk Internationalt Skibsregister (DIS). Se BEK nr. 15 af 11. januar 2006 af aftalen.

Om forholdet til andre artikler

Der kan opstå spørgsmål om, hvorvidt et vederlag skal henføres til artikel 15 eller til andre artikler i DBO'en.

Eksempler

Landsskatteretten har afgjort, at læger og sygeplejersker, der arbejder på sygehuse i Norge og Sverige er omfattet af artikel 15, og ikke af artikel 19, når der er tale om et arbejdsforhold, der kan betegnes som arbejdsudleje. Se [SKM2002.55.LSR](#).

Løn til læger, der blev udbetalt af norske og svenske sygehuse, blev anset for omfattet af artikel 19. Se [SKM2004.64.LR](#).

Det kan forekomme at 2 lande henfører et vederlag til forskellige artikler. Det kan fx ske, at det ene land henfører vederlaget til artikel 15 medens det andet land henfører vederlaget til artikel 19.

En læge, der var fuldt skattepligtig til Danmark, havde arbejdet på offentlige sygehuse i Norge og modtaget vederlag herfor. Norge havde beskatningsretten til vederlaget ifølge **artikel 19** i den nordiske DBO (offentligt hverv), men da hovedparten af lægens indkomst i 2002-2006 ikke var beskattet i Norge, blev lægen beskattet i Danmark af denne indkomst i overensstemmelse med DBO'ens artikel 26, stk. 2, om subsidieret beskatningsret for den stat, hvor en person er hjemmehørende. Se [SKM2012.7.VLR](#) og [SKM2015.24.HR](#).

Løn til ansatte ved finske universiteter

Løn til ansatte ved finske universiteter er omfattet af artikel 15.

Det finske finansministerium har meddelt, at de finske universiteter ikke skal anses for en del af den offentlige sektor i relation til indkomstbeskatningen. Ansatte ved finske universiteter bliver stillet som privat ansatte i relation til forskellige interne skattelovsbestemmelser og dermed også i relation til Finlands DBO'er.

For ansatte ved finske universiteter, der er hjemmehørende i Danmark, vil lempelsen afhænge af, hvor personen er socialt sikret.

Se også

Se også artikel 25 om ophævelse af dobbeltbeskatning.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesmedlemmer

- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 21, stk. 7 om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsudøvere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget i kildelandet hovedsageligt betales af offentlige midler fra bopælslandet, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Eksempel

En musiker, der boede her i landet, og arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige, var omfattet af artikel 17. Han kunne ikke anses for omfattet af artikel 19 om offentligt ansatte, da koncerthuset blev drevet som et svensk aktieselskab, uanset at aktierne var ejet af en svensk kommune. Se [SKM2003.577.LSR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pension m.m.

Artiklen er ændret ved [protokol af 4. april 2008](#), artikel V og X.

I forholdet mellem Danmark og Færøerne er artiklen ændret ved aftale af 23. oktober 2014 om ændring af punkt VII i protokollen til den nordiske DBO af 23. september 1996. Se nedenfor under Færøerne.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Protokolændringen af 4. april 2008 medfører, at bopælslandet ikke afskæres fra at beskatte pensioner fra de andre nordiske lande.

Kildelandet kan beskatte:

- Private pensioner, uanset om de stammer fra et tidligere tjenesteforhold eller ikke
- Offentlige pensioner (som i modeloverenskomstens artikel 19)
- Ydelser efter sociallovgivningen, fx folkepension.

Overgangsregel

For en person, som den 8. oktober 2008 var skattepligtig efter [KSL § 1](#), og som senest den 31. januar 2009 modtog pension fra Finland, Island, Norge eller Sverige, nedsættes den samlede

indkomstskat med det beløb, som forholdsmæssigt falder på den nævnte pension, så længe vedkommende forbliver skattepligtig efter [KSL § 1](#). Se [lov nr. 1193 af 11. december 2008](#) § 2.

Overgangsreglen omfatter også andre pensioner, som først påbegyndes udbetalt senere. Se bemærkningerne til § 2 i [L 18 af 8. oktober 2008](#).

Underholdsbidrag

Underholdsbidrag som en person, der bor i et land, betaler til ægtefælle eller børn, der bor i et andet land, er fritaget for beskatning i modtagerens bopælsland, hvis bidraget havde været fritaget for beskatning i yderens bopælsland, hvis modtageren havde boet der. Se artikel 18, stk. 2.

"Livrente" betyder et fastsat beløb, som skal udbetales til en fysisk person periodisk til fastsatte tider i løbet af den pågældendes livstid eller i et angivet tidsrum eller i et tidsrum, der lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse udbetalinger som modydelse for dertil svarende fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 18, stk. 3.

Eksempel

I en sag modtog skatteyderen hver måned en social ydelse efter lov nr. 475 af 1. oktober 1945 om erstatning til besættelsestidens ofre. Formålet med loven var at yde økonomisk kompensation for at sikre de berettigede personers økonomiske forhold, eller et forsørgelsesbehov. Ydelsen blev herefter karakteriseret som en social ydelse efter artikel 18 i den nordiske DBO. Se [SKM2007.123.ØLR](#).

Færøerne

I forholdet mellem Danmark og Færøerne er der en regel i [protokollen, punkt VII, stk. 1](#), om beskatning af pensioner. Bestemmelsen er ændret ved aftale af 23. oktober 2014. Se [lov nr. 1485 af 23. december 2014](#).

Sociale pensioner og andre sociale sikringsydelser kan kun beskattes i den del af riget, hvor modtageren er hjemmehørende. Se protokollen punkt VII, stk. 1.

Pensioner og andre lignende vederlag, kan, uanset om de stammer fra et tidligere ansættelsesforhold eller ikke, kun beskattes i den del af riget, hvor modtageren er hjemmehørende. Se protokollen punkt VII, stk. 2.

Sådanne betalinger kan dog også beskattes i den del af riget, hvorfra de udbetales, hvis

- modtageren har haft fradrag i denne del af riget for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i denne del af riget af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver. Se protokollen punkt VII, stk. 3.

Udbetalinger fra en pensionsordning kan kun beskattes i den del af riget, hvorfra de udbetales, når der ikke er givet fradrag ved indkomstopgørelsen i denne del af riget for indbetalinger til ordningen, eller hvis der er sket beskatning af en arbejdsgivers indbetalinger til ordningen. Sådanne pensioner skal også være helt eller delvist fritaget for opkrævning af afgift ved udbetaling i den del af riget, hvor modtageren er hjemmehørende. Se protokollen punkt VII, stk. 4.

Bemærk

Efter PBL er der ikke hjemmel til dansk beskatning af udbetalinger fra en pensionsordning, hvis der ikke har været fradragsret for indbetalingerne til ordningen.

Bemærk

Aftalen mellem Danmark og Færøerne ændrer ikke reglerne for beskatning af tjenestemandspensioner og andre pensionsordninger, der ikke er baseret på forudgående

pensionsopsparing. Sådanne pensioner kan kun beskattes i den del af riget, hvor modtageren er hjemmehørende. Se protokollen punkt VII, stk. 2.

Bemærk

Aftalen mellem Danmark og Færøerne indeholder ikke nogen overgangsregel.

I [PBL § 40 A](#) er der etableret en deleordning mellem Danmark og Færøerne vedrørende den afgift, som en fuldt skattepligtig person på Færøerne skal betale efter PBL ved udbetaling af en i Danmark oprettet pensionsordning. Se afsnit [C.A.10.2.10](#).

Sverige - Fradrag for pensionsbidrag til ordninger i det andet land

► Se afsnit

- [C.F.9.2.14.8.2.1](#) Dansk-svensk grænsegængerftale (Øresundsftalen) - gældende regler
- [C.F.9.2.14.8.2.2](#) Dansk-svensk grænsegængerftale (Øresundsftalen) - tidligere regler. ◀

Se også

Se også afsnit [C.A.10.3.3](#), om fradrags - og bortseelsesret for pensionsbidrag til ordninger i Sverige.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hvern

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Pension for varettagelse af offentlige hvern er ikke omfattet af artikel 19. De er omfattet af artikel 18.

Vederlag fra "offentligretlige institutioner" er omfattet af artikel 19.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Færøerne

I forholdet mellem Danmark og Færøerne gælder som udgangspunkt, at vederlag for udførelse af offentlige hvern kun kan beskattes i den del af riget, hvor arbejdet er udført. Se [protokollen til den nordiske DBO, punkt VIII, stk. 1, litra a](#).

Vederlag for udførelse af offentlige hvern kan dog kun beskattes i den del af riget, hvor modtageren er hjemmehørende, hvis arbejdet i den anden del af riget i nogen periode eller tidsperioder tilsammen ikke overstiger 120 dage indenfor nogen 12 måneders periode og vederlaget betales af det sædvanlige arbejdssted. Se protokollen, punkt VIII, stk. 1, litra b.

Hvis arbejdet udføres i forbindelse med offentlig erhvervsvirksomhed, beskattes vederlaget ikke efter protokollen, punkt VIII, men efter artikel 15 eller 16. Hvis der er tale om pension, kan vederlaget kun beskattes i den del af riget, hvor modtageren er hjemmehørende. Se protokollen, punkt VIII, stk. 1, litra c, og punkt VII.

De to dele af riget har dog forbeholdt sig beskatningsretten til ydelser, der udbetales af det offentlige udelukkende til dækning af udgifter ved det offentlige hvern under tjeneste i den anden

del af riget, og som ikke indeholder noget arbejdsvederlag. Dette gælder i de første 5 år disse ydelser modtages. Se TfS 1999, 607.

Norge

Det norske Finansdepartement har udtalt, at Norsk Rikskringkasting - efter at være overgået til en selvejende stiftelse - ikke har karakter af en offentlig institution. Vederlag fra NK er derfor ikke omfattet af artikel 19.

Finland

Det finske finansministerium har meddelt, at de finske universiteter ikke skal anses for en del af den offentlige sektor i relation til indkomstbeskatningen. Ansatte ved finske universiteter bliver stillet som privat ansatte i relation til forskellige interne skattelovsbestemmelser og dermed også i relation til Finlands DBO'er.

Løn fra finske universiteter er omfattet af artikel 15. For ansatte ved finske universiteter, der er hjemmehørende i Danmark, vil lempelsen afhænge af, hvor personen er socialt sikret.

Se også

Se også

- Artikel 15 om personlige tjenesteydelser
- Artikel 25 om ophævelse af dobbeltbeskatning.

Sverige

En dansk statsborger, som havde et barn i døgnpleje, flyttede til Sverige og modtog fortsat døgnplejevederlag fra Københavns magistrat, fordi barnet flyttede med til Sverige. Efter Skattedepartementets opfattelse er plejevederlaget vederlag for varetagelsen af hverv i kommunens tjeneste, så artikel 19 skal finde anvendelse.

En dansker, der af SIDA i Stockholm (svarer til DANIDA i Danmark) udsendes som ulandsmedarbejder, bliver i Sverige beskattet som embedsmand. Det er herefter antaget, at lønnen fra SIDA er omfattet af DBO'ens artikel 19 (offentlige hverv). Lønindtægt fra Individuell Människohjälp i Sverige kan ikke sidestilles med indtægt fra SIDA.

En musiker, der boende her i landet og arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige, var omfattet af art. 17. Han kunne ikke anses for omfattet af art. 19 om offentligt ansatte, da koncerthuset blev drevet som et svensk aktieselskab, uanset at aktierne var ejet af en svensk kommune. Se [SKM2003.577.LSR](#).

Ingen af nedennævnte institutioner har en sådan karakter af offentlige institutioner, at indkomst, der stammer fra disse skal behandles efter art. 19:

Malmø Stadsteater, Stiftelsen Malmø Koncerthus, Helsingborgs koncertforening, H/B Göteborgs Musiksällskap, A/B Folkets Park, Stockholms Parkteater, Musik- og teaternämnden i Lund, Institut för Rikskonserter, Sveriges TV A/B, Sveriges Riksradio A/B.

Afgørelser vedrørende læger

Der er i forbindelse med læger og sygeplejerskers arbejde på svenske og norske sygehuse blevet truffet afgørelse i to konkrete sager. Afgørelserne er offentliggjort i [SKM2002.55.LSR](#) og [SKM2004.64.LR](#), se omtalen under artikel 15.

Honorarer fra Trygdekontorerne for lægevagtkørsel skal beskattes efter artikel 19, mens patienternes egenbetaling i forbindelse med vagtlægebesøg, ansås for andre indtægter omfattet af artikel 22. Se [SKM2004.443.LSR](#).

En læge med bopæl i Danmark arbejdede i 2007-2009 periodevis som læge i Rikstrygdeverket i Norge. Lægen havde hverken betalt skat af indkomsten i Norge eller i Danmark, da de danske skattemyndigheder mente, at beskatningsretten tilkom Norge, mens de norske skattemyndigheder mente, at beskatningsretten tilkom Danmark. Det var herefter spørgsmålet om den nordiske DBO afskar Danmark fra at beskatte indkomsten. Højesteret fastslog, at de norske skattemyndigheder efter norsk intern ret havde anset indkomsten for næringsindkomst, og at beskatningsretten derfor tilkom Danmark. Som følge heraf afskar DBO'en ikke Danmark fra at beskatte indkomsten efter artikel 26, stk. 2, hvorefter Danmark havde en subsidiær beskatningsret i tilfælde, hvor Norge efter sin lovgivning ikke medtager indkomsten i sin helhed til beskatning. Se [SKM2015.24.HR.](#)

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende og praktikanter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen anvendes kun på

- studier, der er af en sådan karakter, at de berettiger til offentlig studiestøtte eller
- forretnings-, fiskeri-, industri-, landbrugs- eller skovbrugspraktik

Studerende fra Færøerne og Island

Det følger af artikel 20, protokollen, afsnit IX, pkt. 3, at færøske studerende og praktikanter er fritaget for beskatning af "vederlag for tjenesteydelser", som er nødvendige for opholdet her (gæstestuderendefradrag). "Vederlag for tjenesteydelser" omfatter både løn og honorarer, jf. [SKM2024.321.LSR](#). Fritagelse opnås, uanset om vederlaget er indtjent i udlandet eller i Danmark. Det er en betingelse, at den studerende er her i landet midlertidigt (normeret studietid med tillæg af 2 år) og udelukkende i studieøjemed. Opholdet før studiets påbegyndelse må ikke overstige 6 måneder.

6-måneders reglen kan ikke anvendes i forbindelse med studieskifte. Denne regel vedrører udelukkende opholdet før påbegyndelse af den første uddannelse

Studerende og praktikanter fra Island er fritaget for beskatning af "vederlag for arbejde", som er nødvendige for opholdet her (gæstestuderendefradrag). Fritagelsen gælder, uanset om arbejdsvederlaget er indtjent i Danmark eller i udlandet. Se protokollen afsnit IX, pkt. 4.

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt.

Af protokollen til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, pkt. IX, stk. 3, som kun gælder for færing, fremgår det, at personkredsen er "studerende og lærlinge". Det betyder, at lærlinge, som får lærlingeløn, også kan få gæstestuderendefradrag, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Bemærk

Gæstestuderendefradrag har tidligere været betegnet som "færøfradrag" og "islandsfradrag".

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende.

Studerende fra Færøerne, som fra og med indkomståret 2011 bliver berettiget til gæstestuderendefradrag efter artikel 20, kan fratrække et rigsfællesskabsfradrag på 36.000 kr. ved indkomstopgørelsen som et tillæg til gæstestuderendefradraget. Se lov nr. 554 af 01/06/2011.

Fradraget er et ligningsmæssigt fradrag og gives i den periode, hvor betingelserne for fradrag som studerende efter DBO'en er opfyldt, og med de begrænsninger, som følger af denne. Fradraget gives derfor kun i indtægter, der er nødvendige for den studerendes ophold.

Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold og uddannelse samt med beløb, der er skattefri her i landet, i det omfang sådanne beløb overstiger satsen for gæstestuderendefradraget.

Rigsfællesskabsfradraget gives først efter udnyttelse af gæstestuderendefradraget. Er betingelserne kun opfyldt i en del af et indkomstår, gives fradraget forholdsmæssigt.

Bemærk om studerende fra Færøerne.

Færing, som studerer i Danmark, er som udgangspunkt omfattet af artikel 20.

Af protokollen, pkt. IX, stk. 1, fremgår, at artikel 20 kun anvendes på studier, der er af en sådan karakter, at de berettiger til offentlig studiestøtte eller praktik (forretnings-, fiskeri-, industri-, landbrugs- eller skovbrugspraktik).

Der gælder dog særlige supplerende regler for færøske studerende.

Af pkt. IX, stk. 3, som kun gælder for færing, fremgår det, at personkredsen er "studerende og lærlinge".

Det vil sige, at der for færøske studerende ikke gælder et krav om, at studiet skal berettige til offentlig studiestøtte. Der gælder heller ikke et krav om, at en praktikplads (plads som lærling) skal være indenfor forretning, fiskeri, industri, landbrug eller skovbrug.

For færøske studerende er det en betingelse for skattefritagelse, at

- opholdet ikke overstiger den normerede studietid med tillæg af 2 år
- opholdet før studiets påbegyndelse ikke overstiger 6 måneder. Heri skal ikke medregnes den tid, dog maksimalt 1 år, der anvendes i forbindelse med et forberedende kursus, der kræves af uddannelsesinstitutionen som en forudsætning for at kunne påbegynde studiet.
- der ikke er tale om personer, der efter en afsluttet uddannelse påbegynder en specialistuddannelse eller en uddannelse inden for et andet område. Sådanne personer anses ikke som studerende.

I tilfælde, hvor ægtefæller begge søger optagelse på en uddannelsesinstitution og kun den ene optages, suspenderes 6 måneders reglen for den anden ægtefælles vedkommende, dog højst for en periode på i alt 2 år.

Bemærk om studerende fra Island. Se protokollen, artikel IX, punkt 4.

For islandske studerende indrømmes kun skattefritagelse, så længe der er tale om et midlertidigt studieophold.

Eksempler

En islandsk ingeniør læste i perioden 1976-1980 til arkitekt i København, idet han ikke kunne få denne uddannelse på Island. For 1978, hvor han foruden lønindtægt selv gav et legat fra Dansk-Islandsk Fond, fradrog han udover det almindelige lønmodtagerfradrag et "Islandsfradrag" på 20.000 kr., jf. den dansk-islandske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da skatteyderen opholdt sig i

Danmark for at opnå en videreuddannelse og ikke grunduddannelse, blev han ikke anset berettiget til det omhandlede fradrag for opholdsudgifter. Se TfS 1984, 265 LSR.

Den daværende Told- og Skattestyrelse har udtalt, at en færøsk studerende, der efter at have taget HF-eksamen i Danmark begyndte en social- og sundhedsuddannelse her, fortsat var berettiget til ovennævnte fradrag. Det samme ville gælde, hvis der i stedet for HF var tale om studentereksamen eller lign., se ToldSkat Nyt 1992.11.332 (TfS 1992, 297 TSS).

En person havde opholdt sig i Danmark i en periode før påbegyndelsen af en uddannelse. Hun var ikke berettiget til Islandsfradrag, idet det ikke fandtes godtgjort, at hun havde opholdt sig her i landet udelukkende i studie- og uddannelsesøjemed. Se TfS 1996, 777 LSR.

En skatteyder, der i 1984 havde erhvervet en maskinistuddannelse i Danmark, gennemgik som følge af en ændring af maskinistuddannelsen en ny uddannelse i 1996-1997. Denne uddannelse ansås for en videreuddannelse, og skatteyderen var ikke berettiget til færøfradrag. Se [SKM2004.397.LSR](#).

En islandsk læge, der havde arbejdet som reservelæge og praksisreservelæge i turnus-, introduktions- og uddannelsesstillinger under X Amts sygehusvæsen, og som var aflønnet efter overenskomst for Foreningen af Yngre Læger, kunne ikke indrømmes fradrag gældende for studerende og praktikanter efter den nordiske dobbeltbeskatningsaftale. Se [SKM2004.231.LSR](#).

Skatteministeriet har udtalt, at artikel 20 finder anvendelse på svenske studiebidrag, selvom den studerende mv. har indtægtsgivende arbejde i Danmark ved siden af studierne. Se [SKM2001.362.DEP](#).

Bemærk

I protokollen er der fastsat bestemmelser om beskatning af indkomst fra praktik og ferieansættelse formidlet af Nordjobb. Se protokollen, afsnit IX, stk. 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning eller udnyttelse af kulbrinteforekomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning eller udnyttelse af kulbrinteforekomster (kulbrintevirksomhed). Se artikel 21, stk. 1.

Artiklen indeholder en bestemmelse, der fastsætter under hvilke vilkår kulbrintevirksomhed skal anses for udøvet fra fast driftssted. Se artikel 21, stk. 2.

For kulbrintevirksomhed foreligger der fast driftssted, hvis virksomheden sammenlagt overstiger 30 dage inden for en 12 måneders periode. Se artikel 21, stk. 3. Dette omfatter også virksomhed udøvet af foretagender med interessefællesskab. Se artikel 21, stk. 4.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og ankerhåndteringsfartøjer. Se artikel 21, stk. 5.

Beskatning af fortjeneste ved salg i artikel 13, stk. 4 og formuebeskatning af skibe og luftfartøjer i international trafik i artikel 23, stk. 3 finder anvendelse på skibe mv. omfattet af stk. 5 (forsyningsvirksomhed). Se artikel 21, stk. 6.

Løn, som en arbejdstager, der er hjemmehørende i et af landene, inden for artiklens anvendelsesområde modtager for arbejde i et andet land, kan som hovedregel kun beskattes i dette andet land (arbejdslandet). Se artikel 21, stk. 7.

Fra denne hovedregel gælder følgende undtagelser:

- Hvis arbejdet ikke overstiger 30 dage inden for en 12 måneders periode, har arbejdstagerens bopælsland beskatningsretten. Det gælder også, selvom arbejdet udføres for en udenlandsk arbejdsgiver, der har fast driftssted i Danmark efter artikel 5.
- Hvis arbejdet udføres ombord på forsyningsbåd eller -skib, kan vederlaget beskattes i det land, hvor den person der anvender skibet eller båden er hjemmehørende. Se protokol af 6. oktober 1997, afsnit III.
- Hvis arbejdet udføres ombord på forsyningsluftfartøj, kan vederlaget kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende.

Se artikel 21, stk. 7.

Artiklen indeholder en bestemmelse der indskrænker et lands adgang til at fraflytterbeskatte når en boreinstallation eller hotelboreplatform flyttes til et område uden for dette land. Se artikel 21, stk. 8.

Kildelandet kan beskatte fortjeneste ved salg af rettigheder til forundersøgelse, efterforskning eller udnyttelse af kulbrinteforekomster. Dette gælder også ved salg af aktier mv., hvis værdien helt eller væsentligt direkte eller indirekte stammer fra sådanne rettigheder. Se artikel 21, stk. 9.

Se også

Se også

- LBK nr. [1820 af 16/09/2021](#) om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis der til et fast driftssted eller fast sted hører en fast ejendom, som omhandlet i artikel 6. Sådan indkomst beskattes efter artikel 6.

Vagtlægehonorar

Landsskatteretten har afgjort at en læges honorar for arbejde som vagtlæge i Norge var omfattet af artikel 22, fordi der var tale om patienters egenbetaling, som ikke blev anset for omfattet af artikel 19. Se [SKM2004.443.LSR](#).

Stipendiater

DBO'en indeholder ingen særlige bestemmelser for stipendiater (fx NORDITA-stipendiater). Stipendiater kan derfor kun beskattes af bopælslandet efter artikel 22. Mange stipendiater anses dog for at have bevaret bopælen i hjemlandet (hjemmehørende i hjemlandet efter artikel 4), hvorfor stipendiet ikke beskattes i Danmark.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 23: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formue bestående af aktier eller andre andele i et selskab, hvis hovedsagelige formål er at besidde fast ejendom, og hvis besiddelser (før fradrag af passiver) direkte eller indirekte for mere end 75 pct. vedkommende består af fast ejendom, som ligger i et andet land, kan beskattes i dette andet land. Se artikel 23, stk. 2.

Formue bestående af containere (herunder anhangere og andet materiel til transport af containere), som anvendes til transport af gods eller varer, og som ejes af en person, kan kun beskattes i det land, hvor personen er hjemmehørende (bopælslandet), medmindre containerne udelukkende anvendes mellem pladser i det andet land. Se artikel 23, stk. 4.

Se også protokol til 1996-overenskomsten, afsnit II og III.

Bemærk

Efter lempelsesbestemmelsen i artikel 25 er Danmark ikke omfattet af reglerne om lempelse for formueskat. Lempelse for ejendomsværdiskat skal derfor behandles efter [EVSL § 12](#) gældende til og med den 31. december 2023 og [ESL § 27](#) gældende fra og med den 1. januar 2024.

Se afsnit [C.H.3.5.5.1](#) (flyttet til afsnit [C.H.4.2.5.2](#)) om lempelse ifølge EVSL § 12 for fastighedsafgift i Sverige.

Svensk "avkastningsskat" på kapitalforsikringer

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ved selskabets skatteberegning kunne opnås lempelse for betalt "avkastningsskat" vedrørende svenske kapitalforsikringer, idet der er tale om en formueskat, som Danmark ikke er forpligtet til at give nedslag for, jf. artikel 23, stk. 7. Se [SKM2014.32.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 24: Dødsbo

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Indkomst eller aktiver, som beskattes hos et dødsbo hjemmehørende i et land, kan ikke beskattes hos personer, der er berettigede til en anpart i boet, og som er hjemmehørende i et andet land.

Se også

Se også DBO'en artikel 24 for det nærmere indhold af bestemmelsen.

Artikel 25: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i et andet land. Se artikel 25, stk. 1, litra a.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i et andet land, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra det andet land. Se artikel 25, stk. 1, litra b.

Se også

Se også artikel 26 om subsidiær beskatningsret.

Lønindkomst efter artikel 15 og artikel 21

Danmark er efter DBO'en forpligtet til at give exemptionslempelse på skat af løn, der er omfattet af artikel 15, stk. 1, eller artikel 21, stk. 7, litra a. Se artikel 25, stk. 1, litra c. Danmark har imidlertid med hjemmel i protokollen, punkt X, stk. 1, skiftet lempelsesprincip, således at der som udgangspunkt kun gives creditlempelse på sådanne indkomster. [Se lov nr. 861 af 30. november 1999.](#)

Exemptionslempelse ved social sikring i et andet nordisk land

Reglen om exemptionslempelse gælder dog stadig for personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som erhverver indkomst, der er omfattet af

- artikel 15, stk. 1 (lønindkomst)
- artikel 15, stk. 3 (lønindkomst til søfolk i international trafik)
- artikel 21, stk. 7, litra a (løn fra kulbrintevirksomhed)
- artikel 21, stk. 7, litra c (løn for arbejde på supplyskibe),

når modtageren af indkomsten efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af lovgivningen om social sikring i Finland, Island, Norge eller Sverige og har betalt sociale bidrag til et andet nordisk land i forbindelse med erhvervelse af indkomsten.

Se [lov nr. 861 af 30. november 1999](#), [lov nr. 486 af 7. juni 2001](#) og [lov nr. 428 af 28. april 2010](#).

Eksempel

En person, der var skattepligtig til Danmark, arbejdede i indkomståret 2012 som overstyrmand på et norsk indregistreret skib ud for Y1-land's kyst. Sagen angik, om personen, der ikke havde betalt norsk indkomstskat af vederlaget for arbejdet, efter den nordiske DBO var berettiget til lempelse af dansk indkomstskat. Afgørende herfor var i første række, om Norge efter DBO'en havde beskatningsretten til vederlaget, hvilket afhang af, om skibet kunne anses for at have været i "international trafik", jf. artikel 15, stk. 3, mens den pågældende arbejdede ombord.

Højesteret fastslog, at udtrykket "international trafik" i den nordiske DBO skal fortolkes således, at et skib er i international trafik, når dets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods for en andens regning mellem pladser.

Højesteret fandt på den baggrund, at skibets hovedopgave i 2012 måtte anses for at have angået inspektion, vedligeholdelse, reparation og udbygning af og på olie-installationer på havbunden inden for to områder ud for Y1-land's kyst. Skibet kunne derfor ikke anses for at have været i international trafik, mens den pågældende arbejdede ombord. Personen var herefter ikke berettiget til lempelse af den danske indkomstskat. Se [SKM2018.60.HR.](#)

En skatteyder med bopæl i Danmark og arbejde i Sverige var omfattet af social sikring i Tyskland. Klageren var herefter ikke berettiget til exemptionslempelse efter reglerne i lov nr. 428 af 28. april 2010, idet disse regler forudsætter, at skatteyderen omfattes af social sikring i et nordisk land. Se [SKM2014.313.LSR.](#)

Hvis der ved en fejl ikke opkræves sociale bidrag i det pågældende arbejdsland, uanset lønmodtageren efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af social sikring i det pågældende land, kan der ikke opnås exemptionlempelse i Danmark. Hvis den pågældende lønmodtager ved henvendelse til myndighederne i arbejdslandet kan rette fejlen og betaler sociale sikringsbidrag med tilbagevirkende kraft, kan der ske exemptionlempelse efter de almindelige genoptagelsesregler.

Hvis en lønmodtager efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af dansk lovgivning om social sikring, kan der ikke opnås exemptionlempelse, selvom der er betalt sociale bidrag i arbejdslandet.

Det er Udbetaling Danmark, der træffer afgørelse om social sikring, når en medarbejder udsendes af en dansk arbejdsgiver til et andet EU-land, Schweiz, Norge, Island eller Liechtenstein. Arbejdsgiveren eller lønmodtageren skal underrette Udbetaling Danmark om arbejdet i et andet medlemsland på et særligt spørgeskema.

Se også

Se også <https://www.borger.dk/danskere-i-udlandet/Arbejde-i-udlandet/International-social-sikring>

Hvis der efter arbejdslandets sociale lovgivning ikke opkræves lønmodtagerbidrag, men kun arbejdsgiverbidrag, kan lønmodtageren være berettiget til exemptionlempelse, hvis det dokumenteres, at arbejdsgiveren har betalt sociale bidrag for lønmodtageren.

Hvis der efter det pågældende lands lovgivning fx ikke opkræves bidrag ved meget lave indkomster, kan en sådan person få exemptionlempelse, hvis vedkommende efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af lovgivningen om social sikring i det pågældende land.

Se også [C.A.4.1.11](#) om udenlandsk social sikring

Bemærk

Hvis indkomsten ikke medtages ved beskatningen i kildelandet, er bopælslandet ikke forpligtet til at give exemptionlempelse. Se artikel 26 om subsidieret beskatningsret.

Se også

Se også skatteministerens svar til skatteudvalget L 43/1999 - bilag 20.

Færøerne

I forhold til Færøerne, hvor forordningen ikke anvendes, giver Danmark creditlempelse på al lønindkomst.

Forskudsregistrering - [KSL § 62 D](#)

En person, som er bosat i Danmark, og som er berettiget til creditlempelse for skat af indkomst ved arbejde i Finland, Island, Norge, Sverige eller Tyskland, kan anmode om en ændring af forskudsopgørelsen, så denne tager hensyn til creditlempelsen. Dette forudsætter imidlertid, at den pågældende er tilmeldt de relevante skattemyndigheder i arbejdslandet, at der forevises kvitteringer for betalt skat til arbejdslandet, lønsedler, som viser, at der sker indeholdelse af skat til arbejdslandet eller at arbejdsgiveren attesterer, at der sker indeholdelse af skat til arbejdslandet. Anmodninger om ændring af forskudsopgørelsen rettes til Skattestyrelsen.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.4.2.7](#) om [KSL § 62 D](#)
- [C.F.4.3.2](#) om lempelsesmetoder (credit og exemption).
- [C.A.4.1.11](#) om fradrag for obligatoriske bidrag til udenlandsk social sikring.

Koncernforhold

I forbindelse med arbejde indenfor koncernforhold eller andre former for interessefællesskab, anvendes creditmetoden, medmindre arbejdstageren kan påvise, at

- han har opholdt sig i og arbejdet i arbejdsstaten i en sammenhængende periode på mere end 3 måneder, eller

- han kan påvise, at lønomkostningerne med rette har belastet foretagendet eller det faste driftssted i arbejdsstaten.

Der er tale om en værnsregel, som har til formål at undgå, at exemptionslempelsen på lønindkomst udnyttes til at opdele lønindkomst på flere lande. Se artikel 25, stk. 7, nr. 2 og 3.

Svensk artistskat

Bevillingsafgift (artistskat), der af en her bosat kunstner mv. betales i Sverige, udgør 15 pct. af bruttoindtægten. Afgiften betales af artisten, dvs. fratrækkes forinden udbetaling finder sted. Der gives credit ved skatteberegningen, da indkomsten henføres til artikel 17.

Hvis der er truffet aftale om fri skat med arrangøren, beregnes afgiften til 17,65 pct. af nettoydelse, hvilket modsvarer 15 pct. af bruttobeløbet. Afgiften betales af arrangøren udover den aftalte løn og anden godtgørelse. I disse tilfælde kan nedslag kun indrømmes, hvis der foreligger en kvittering for indeholdelse af afgiften underskrevet af arrangøren eller en attest for den indbetalte afgift udfærdiget af de svenske skattemyndigheder.

Svensk "avkastningsskat" på kapitalforsikringer

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ved selskabets skatteberegning kunne opnås lempelse for betalt "avkastningsskat" vedrørende svenske kapitalforsikringer, idet der er tale om en formueskat, som Danmark ikke er forpligtet til at give nedslag for, jf. artikel 23, stk. 7. Se [SKM2014.32.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 26: Generelle regler om beskatningen

Artiklen er ændret ved protokol af [4. april 2008](#), artikel VI og protokol af [29. august 2018](#), artikel II.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Subsidiær beskatningsret

Artiklen indeholder en generel regel om subsidiær beskatningsret for bopælslandet. Se artikel 26, stk. 2.

Artiklen indeholder også en regel om subsidiær beskatningsret for arbejdslandet for indkomst omfattet af artikel 14, stk. 1, og 15, stk. 2 og stk. 4, litra a og b. Den subsidiære beskatningsret kan kun anvendes, når det land, der umiddelbart er tillagt beskatningsretten, på grund af intern hjemmel ikke kan beskatte indkomsten. I tilfælde, hvor der grundet bundfradrag ikke pålignes skat af en indkomst, skal den subsidiære beskatningsret ikke anvendes.

Eksempel

En læge, der var fuldt skattepligtig til Danmark, havde arbejdet på offentlige sygehuse i Norge og modtaget vederlag herfor. Norge havde beskatningsretten til vederlaget ifølge artikel 19 i den nordiske DBO (offentligt hverv), men da hovedparten af lægens indkomst i 2002-2006 ikke var beskattet i Norge, blev lægen beskattet i Danmark af denne indkomst i overensstemmelse med DBO's artikel 26, stk. 2, om subsidiær beskatningsret for den stat, hvor en person er hjemmehørende. Se [SKM2012.7.VLR](#).

Eksempel

En læge med bopæl i Danmark arbejdede i 2007-2009 periodevis som læge i Rikstrygdeverket i Norge. Lægen havde hverken betalt skat af indkomsten i Norge eller i Danmark, da de danske

skattemyndigheder mente, at beskatningsretten tilkom Norge, mens de norske skattemyndigheder mente, at beskatningsretten tilkom Danmark. Det var herefter spørgsmålet om den nordiske DBO afskar Danmark fra at beskatte indkomsten. Højesteret fastslog, at de norske skattemyndigheder efter norsk intern ret havde anset indkomsten for næringsindkomst, og at beskatningsretten derfor tilkom Danmark. Som følge heraf afskar DBO'en ikke Danmark fra at beskatte indkomsten efter artikel 26, stk. 2, hvorefter Danmark havde en subsidiær beskatningsret i tilfælde, hvor Norge efter sin lovgivning ikke medtager indkomsten i sin helhed til beskatning. Se [SKM2015.24.HR](#).

Eksempel

Sagen vedrørte om udbetalingen af en erstatning var skattepligtig efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven og/eller statsskatteloven, eller om erstatningen er skattefri, jf. statsskattelovens § 5.

Højesteret fandt som landsretten, at erstatningen for de danske ejendomme skattemæssigt skulle sidestilles med fortjeneste ved afståelse og dermed skulle beskattes.

I forhold til den del af erstatningen der vedrørte de norske ejendomme, fastslog Højesteret, at selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 3. pkt. ud fra ordlyden, formålet og sammenhængen må forstås således, at bestemmelsen omfatter alle situationer, hvor kildelandet har frafaldet den beskatningsret, som landet har i medfør af eksempelvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da Norge samtidig ikke har hjemmel i sin lovgivning til at beskatte, fandt Højesteret, at Norge på grund af sin lovgivning ikke medtager indkomsten ved beskatningen. På denne baggrund har Danmark en **subsidiær beskatningsret** efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 26, stk. 2. Derfor skulle hele erstatningen beskattes. [SKM2017.506.HR](#).

Bemærk

Mellem Danmark og Færøerne kan artikel 26, stk. 2, om subsidiær beskatningsret, ikke anvendes på indkomst for arbejde udført på

- et færøsk skib, der er registreret i Færøsk International Skibsregister, eller
- et dansk skib, der er registreret i Dansk International Skibsregister.

Se lov nr. 1412 af 21. december 2005, artikel 1.

Begrænsninger af overenskomstfordele

En fordel efter overenskomsten skal ikke kunne udnyttes i spørgsmål om indkomst eller formue, hvis det under hensyn til alle relevante omstændigheder er rimeligt at fastslå, at opnåelsen af fordelene var et af de væsentligste formål med det arrangement eller den transaktion, som direkte eller indirekte medførte fordelene. Dette gælder dog ikke, hvis det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med overenskomstens indhold og formål. Se protokol af [29. august 2018](#), artikel II, jf. [Lov nr. 1294 af 21. november 2018](#).

Bestemmelsen svarer indholdsmæssigt til OECD's modeloverenskomst fra 2017, artikel 29, stk. 9.

Se også

Se også DBO'en artikel 26 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 27: Forbud mod diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Landene kan beskatte indkomst, der erhverves af et fast driftssted, hvis det faste driftssted tilhører et aktieselskab i en anden kontraherende stat. Se artikel 27, stk. 2, 2. afsnit.

Eksempel

Ikke-diskrimineringsbestemmelsen i den tidligere dansk/færøske DBO førte ikke til, at en person, der i en periode var fuldt skattepligtig til Færøerne, fik fradrag på Færøerne for et uerholdeligt løntilgodehavende. Se TfS 1994, 539.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 28: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen er ændret ved [protokol af 29. august 2018](#), artikel III.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fristen for at indbringe en sag om indledning af den gensidige aftaleprocedure for en af de kontraherende stater er senest 5 år fra det tidspunkt, hvor personen fik kendskab til den foranstaltning, der medfører en beskatning, som ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i overenskomsten. Se artikel 28, stk. 1.

Artiklen er afpasset efter, at der er tale om en multilateral aftale. Fx skal alle de kontraherende stater inddrages ved løsning af tvivlsspørgsmål om fortolkning af DBO'en. Se artikel 28, stk. 4.

Artiklen omfatter ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 11. maj 1997 og har virkning fra 1. januar 1998.

Den 29. august 2018 blev der vedtaget en protokol om ændring af DBO'en. Protokollen trådte i kraft 28. november 2019 og har virkning fra 1. januar 2020.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Efter BEK nr. 36 af 28. oktober 2004 artikel 4 ophæves overgangsordningen, hvor grænsegængere blev beskattet i bopælslandet. Personer der bor i Danmark og arbejder i Sverige, beskattes herefter i Sverige. Aftalen træder på dette punkt i kraft pr. 1. januar 2005.

Artikel 32: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Protokollens afsnit II handler om indkomster og fortjenester modtaget af personer eller foretagender, der er hjemmehørende i Danmark eller Sverige i forbindelse med aktiviteter ved opførelsen og driften af den faste forbindelse over Øresund.

Indkomster og fortjenester kan efter bestemmelsen kun beskattes i det land, hvor personen eller foretagendet er hjemmehørende.

Ved gensidig aftale mellem de danske og svenske skattemyndigheder er der opnået enighed om definitionen af den faste forbindelse over Øresund. Definitionen omfatter anlægget fra kyst til kyst dvs. tunnel, kunstig ø, bro, kunstig halvø samt billetterterminalen i Sverige.

Departementet og de svenske skattemyndigheder er ved gensidig aftale blevet enige om, at deltagerne i interessentskaber, konsortier mv., der ikke anses for at være selvstændige skattesubjekter, omfattes af protokolbestemmelsen om Øresundsforbindelsen. Se TfS 1996, 270.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
► SKM2024.530.HR ◀	► Artikel 11. Sagen angik, om et dansk selskab havde pligt til at indeholde skat af renter, som i 2005-2007 var betalt eller tilskrevet vedrørende to gældsbreve udstedt til selskabets (red.nationalitet.nr.1.fjernet) moderselskab. Som Landsretten fandt Højesteret efter en konkret vurdering, at det (red.nationalitet.nr.1.fjernet) moderselskab i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, var skattepligtig af renter, som selskabet havde oppebåret på et lån ydet til dets danske datterselskab. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi moderselskabet og dette selskabs eget (red.nationalitet.nr.1.fjernet) moderselskab var gennemstrømningsselskaber, der ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomstens forstand. Med hensyn til det danske selskabs påberåbelse af den dansk- (red.nationalitet.nr.2.fjernet) dobbeltbeskatningsoverenskomst udtalte Højesteret, at den betaling, som koncernens ultimative moderselskab i Y1-land modtog fra sit datterselskab i (red.øgruppe.nr.1.fjernet), ikke var betaling af rente, men måtte anses for betaling af udbytte i kraft af ejerforholdet. På den baggrund	► Tidligere instans: SKM2024.192.ØLR ◀

	fandt Højesteret, at det (red.nationalitet.nr.2.fjernet) selskab ikke kunne anses for at være den retmæssige ejer af renter som anført i artikel 11 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land. Allerede af den grund skulle beskatningen af renterne i Danmark ikke frafaldes efter den dansk- (red.nationalitet.nr.2.fjernet) dobbeltbeskatningsoverenskomst. Højesteret stadfæstede herefter landsrettens dom. Højesteret fandt endvidere, at der ikke var grundlag for at stille præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen. ◀	
SKM2023.398.HR	Artikel 11. Moderselskaber, der var hjemmehørende i henholdsvis Sverige og Luxembourg, var i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, skattepligtige af renter, som moderselskaberne havde oppebåret på lån ydet til deres danske datterselskaber. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst henholdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi moderselskaberne var gennemstrømningsselskaber, der ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomsternes forstand, og fordi der forelå misbrug. Højesteret anførte, at det var uden betydning for vurderingen af spørgsmålet om retmæssig ejer, om renterne blev betalt effektivt eller blev tilskrevet lånets hovedstol. I den ene sag (116/2021) fandt Højesteret, at det ikke var godtgjort, at renternes retmæssige ejer var det bagvedliggende SICAR-selskab i Luxembourg, som renterne i hvert fald var gennemstrømmet til, eller aktionærerne og investorerne i dette selskab. Højesteret fandt, at det heller ikke var godtgjort, at betingelserne for bortfald af skattepligten af renterne i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, sidste punktum, var opfyldt. I den anden sag (117/2021) fandt Højesteret, at det ikke var godtgjort, at investorerne i de kapitalfonde, der stod bag gennemstrømningsselskaberne i Luxembourg, var renternes retmæssige ejere. Højesteret afviste endvidere en indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpelse. I begge sager fandt Højesteret, at de danske datterselskaber var ansvarlige for den manglende indeholdelse af renteskat i medfør af	Tidligere instans: SKM2023.234.ØLR

kildeskattelovens § 69, stk. 1.

SKM2018.60.HR

Artikel 3, 15, 25 og 26. En person, der var skattepligtig til Danmark, arbejdede i indkomståret 2012 som overstyrmand på et norsk indregistreret skib ud for Y1-land's kyst. Sagen angik, om personen, der ikke havde betalt norsk indkomstskat af vederlaget for arbejdet, efter den nordiske DBO var berettiget til lempelse af dansk indkomstskat. Afgørende herfor var i første række, om Norge efter DBO'en havde beskatningsretten til vederlaget, hvilket afhang af, om skibet kunne anses for at have været i "international trafik", jf. artikel 15, stk. 3, mens den pågældende arbejdede ombord.

Højesteret fastslog, at udtrykket "international trafik" i den nordiske DBO skal fortolkes således, at et skib er i international trafik, når dets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods for en andens regning mellem pladser.

Højesteret fandt på den baggrund, at skibets hovedopgave i 2012 måtte anses for at have angået inspektion, vedligeholdelse, reparation og udbygning af og på olie-installationer på havbunden inden for to områder ud for Y1-land's kyst. Skibet kunne derfor ikke anses for at have været i international trafik, mens den pågældende arbejdede ombord. Personen var herefter ikke berettiget til lempelse af den danske indkomstskat.

Tidligere instans:

SKM2017.162.ØLR

Landsretten var modsat Højesteret af den opfattelse, skibet havde sejlet i international trafik, men tillagde Danmark beskatningsretten efter artikel 15, stk. 2 (subsidiær beskatningsret).

SKM2017.506.HR

Artikel 26. Sagen vedrørte om udbetalingen af en erstatning var skattepligtig efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven og/eller statsskatteloven, eller om erstatningen er skattefri, jf. SL § 5.

Højesteret fandt som landsretten, at erstatningen for de danske ejendomme skattemæssigt skulle sidestilles med fortjeneste ved afståelse og dermed skulle beskattes.

I forhold til den del af erstatningen der

Tidligere instans:

SKM2017.87.ØLR

	vedrørte de norske ejendomme, fastslog Højesteret, at SEL § 8, stk. 2, 3. pkt. ud fra ordlyden, formålet og sammenhængen må forstås således, at bestemmelsen omfatter alle situationer, hvor kildelandet har frafaldet den beskatningsret, som landet har i medfør af eksempelvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da Norge samtidig ikke har hjemmel i sin lovgivning til at beskatte, fandt Højesteret, at Norge på grund af sin lovgivning ikke medtager indkomsten ved beskatningen. På denne baggrund har Danmark en subsidiær beskatningsret efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 26, stk. 2. Derfor skulle hele erstatningen beskattes.	
<u>SKM2015.24.HR</u>	Artikel 15, 19 og 26, stk. 2. En læge med bopæl i Danmark arbejdede i 2007-2009 periodevis som læge i Rikstrygdeverket i Norge. Lægen havde hverken betalt skat af indkomsten i Norge eller i Danmark, da de danske skattemyndigheder mente, at beskatningsretten tilkom Norge, mens de norske skattemyndigheder mente, at beskatningsretten tilkom Danmark. Det var herefter spørgsmålet om den nordiske DBO afskar Danmark fra at beskatte indkomsten. Højesteret fastslog, at de norske skattemyndigheder efter norsk intern ret havde anset indkomsten for næringsindkomst, og at beskatningsretten derfor tilkom Danmark. Som følge heraf afskar DBO'en ikke Danmark fra at beskatte indkomsten efter artikel 26, stk. 2, hvorefter Danmark havde en subsidiær beskatningsret i tilfælde, hvor Norge efter sin lovgivning ikke medtager indkomsten i sin helhed til beskatning.	
Landsretsdomme		
<u>SKM2024.333.ØLR</u>	Artikel 15. Sagen, der blev behandlet i landsretten i første instans, angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst han oppebar for sit arbejde på et skib, der udførte arbejde på havbunden ud for Y1-land. Det afgørende i sagen var, om den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst regulerer beskatningsretten til indkomst, der er optjent udenfor de nordiske staters område. Landsretten fandt, at Danmark var tillagt beskatningsretten til indkomsten i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, selvom arbejdet var udført udenfor de nordiske staters område. Skatteyderen var derfor alene berettiget til halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 3. Landsretten anførte, at skatteyderen ikke med	

	henvisning til Den juridiske vejledning eller på andet grundlag havde godtgjort en bindende administrativ praksis, der kunne føre til andet resultat.	
<u>SKM2024.311.VLR</u>	Artikel 15. En skattepligtig havde indkomst fra arbejde på et skib under (...) flag, som indfangede fiskearten krill ud for Y2-kontinent, og som samtidig forarbejdede den indfangede krill. Landsretten fandt, at skibet ikke sejlede i international trafik i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 15, stk. 3's forstand, og at skibet måtte anses for et fiskefartøj i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15, stk. 4, litra b's forstand. Landsretten stadfæstede derfor byrettens dom, hvorved Skatteministeriet blev frifundet.	
<u>SKM2024.104.ØLR</u>	Artikel 10. Sagen angik, om et Y1-landsk moderselskab var skattepligtig i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra c, af et udbytte på 400 mio. kr. udloddet af dets danske datterselskab i 2007. Spørgsmålet var nærmere bestemt, om der skulle ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten efter moder-/datterselskabsdirektivet og/eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, fordi der forelå retsmisbrug af direktivets fordele, og fordi det Y1-landsk selskab ikke kunne anses som retmæssig ejer af udbyttet i overenskomstens artikel 10, stk. 2's forstand. Endvidere angik sagen, om datterselskabet var ansvarligt for den manglende indeholdelse af udbytteskat i medfør af KSL § 69, stk. 1. SKAT havde truffet afgørelse om, at udbyttet var skattepligtigt, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, og at det danske selskab var ansvarlig for den manglende indeholdelse af kildeskat, jf. KSL § 69, stk. 1. Landsskatteretten ændrede ved kendelse af 24. oktober 2013 (j.nr. 12-0192126) SKAT's afgørelse, idet Landsskatteretten fandt, at udbyttet var fritaget for dansk kildeskat efter moder-/datterselskabsdirektivet og af den grund ikke var skattepligtigt efter SEL § 2, stk. 1, litra c. Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, hvor sagen var udsat på først EU-Domstolens dom i de forenede sager i C-116/16	

	og C-117/16 og derefter Højesterets afgørelse af sagerne afgjort ved Højesterets dom af 9. januar 2023 i sagerne 69/2021, 79/2021 og 70/2021 (SKM2023.251.HR).	
SKM2024.35.ØLR	Artikel 11. Et Y1-landsk moderselskab var i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra d, skattepligtig af renter, som selskabet havde oppebåret i 2005-2007 på et lån ydet til dets datterselskab i Y2-land. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi moderselskabet og dette selskabs eget Y1-landiske moderselskab var gennemstrømningsselskaber, der ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomstens forstand. Landsretten fandt, at det ikke var godtgjort, at det selskab på Y1-territorium, der havde modtaget renterne via de (Y-landiske) gennemstrømningsselskaber, også var en gennemstrømningsenhed, og at renternes retmæssige ejer derfor var den omhandlede concerns ultimative moderselskab i Y2-land. Det Y2-landiske selskab var ansvarlig for den manglende indeholdelse af renteskat i medfør af KSL § 69, stk. 1.	
SKM2022.416.VLR	Artikel 11. Moderselskaber, der var hjemmehørende i henholdsvis Sverige og Luxembourg, var i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d), skattepligtige af renter, som moderselskaberne havde oppebåret på lån ydet til deres danske datterselskaber. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst henholdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, da der forelå misbrug, og da moderselskaberne ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomsternes forstand. Datterselskabernes indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpelse, blev afvist. Datterselskabet i sag BS-30/2021-VLR fik ikke medhold i sine subsidiære påstande om	Har været anket til Højesteret, men anken blev hævet. Tidligere instans: SKM2011.57.LSR og SKM2011.59.LSR.

	delvis nedsættelse af kildeskattekravet og hjemvisning til fornyet behandling ved Skattestyrelsen, som selskabet støttede på et anbringende om, at de bagvedliggende investorer i kapitalfondene på Y2-by, som ejede det luxembourgske moderselskab, skulle anses for de retmæssige ejere af de omhandlede renter.	
<u>SKM2018.437.VLR</u>	Artikel 15, stk. 4, litra b. Sagen angik, om Danmark kunne beskatte den indkomst, som en i øvrigt fuldt skattepligtig i 2011 og 2012 havde optjent om bord på et skib under norsk flag, som fangede krill ud for Antarktis, og som samtidig forarbejdede den indfangede krill. Den skattepligtige gjorde gældende, at Norge var tillagt beskatningsretten, og at Danmark ikke havde en subsidær beskatningsret, samt at han derfor var berettiget til lempelse. Til støtte herfor henviste den skattepligtige til, at arbejdet måtte anses for udført på norsk territorium, og at der ikke var tale om et fiskefartøj med deraf følgende dansk beskatningsret. Allerede fordi fiskeriet og fangsten af krill var en forudsætning for driften af forarbejdningsanlægget om bord på skibet, og fordi anlægget kun blev anvendt til forarbejdning af skibets fangst og ikke fangster gjort af andre skibe, tiltrådte landsretten, at skibet måtte anses for et fiskefartøj i DBO'ens artikel 15, stk. 4, litra b's forstand. Den omstændighed, at den skattepligtige arbejdede som elektriker på skibet, kunne ikke føre til et andet resultat. Allerede fordi den skattepligtige alene var skattepligtig i Danmark af den indkomst, han i indkomstårene 2011 og 2012 tjente om bord på skibet, opstod der ikke spørgsmål om dobbeltbeskatning eller anvendelse af DBO'ens artikel 25, stk. 1, litra c. Landsretten stadfæstede derfor byrettens frifindelse af Skatteministeriet.	Tidligere instans <u>SKM2017.499.BR</u>
<u>SKM2012.7.VLR</u>	Artikel 19 og 26, stk. 2. En læge, der var fuldt skattepligtig til Danmark, havde arbejdet på offentlige sygehuse i Norge og modtaget vederlag herfor. Norge havde beskatningsretten til vederlaget ifølge artikel 19 i den nordiske DBO (offentligt hverv), men da hovedparten af lægens indkomst i 2002-2006 ikke var beskattet i Norge, blev lægen beskattet i Danmark af denne indkomst i overensstemmelse med DBO'ens artikel 26, stk. 2, om subsidær beskatningsret for den stat, hvor en person er hjemmehørende.	

<u>SKM2007.135.ØLR</u>	Artikel 4. Landsretten fandt, at en person var fuldt skattepligtig til Danmark og at denne efter den nordiske DBO måtte anses for hjemmehørende i Danmark på grund af sædvanligt ophold. Personen fandtes ikke omfattet af de særlige grænsegængerregler i protokol af 23. januar 1990 til den nordiske DBO.	
<u>SKM2007.123.ØLR</u>	Artikel 18. I en sag modtog skatteyderen hver måned en social ydelse efter lov nr. 475 af 1. oktober 1945 om erstatning til besættelsestidens ofre. Formålet med loven var at yde økonomisk kompensation for at sikre de berettigede personers økonomiske forhold, eller et forsørgelsesbehov. Ydelsen blev herefter karakteriseret som en social ydelse efter artikel 18 i den nordiske DBO.	
Byretsdomme		
<u>SKM2023.125.BR</u>	En skattepligtig havde indkomst fra arbejde på et skib under Y2-landsk flag, som indfangede fiskearten krill ud for Y6-kontient, og som samtidig forarbejdede den indfangede krill. Retten fandt, at Danmark havde beskatningsretten til indkomsten, både fordi skibet ikke sejlede i international trafik, og fordi skibet var et fiskefartøj. Retten bemærkede i øvrigt og med henvisning til en forklaring afgivet under en anden retssag vedrørende samme skib (<u>SKM2018.437.VLR</u>, jf. <u>SKM2017.499.BR</u>), at skibet ikke kunne anses for et testskib. Skatteministeriet blev derfor frifundet.	
<u>SKM2017.153.BR</u>	Artikel 5. Retten fandt, at sagsøgerens virksomheder, som alene havde tilknytning til Danmark, havde fast driftssted i Danmark.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2024.321.LSR</u>	Artikel 3, 15 og 20. Sagen angik, om klageren som udenlandsk studerende var berettiget til såkaldt gæstestuderendefradrag efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts art. 20, jf. protokollens afsnit IX, stk. 3. Klageren var udenlandsk studerende fra Færøerne, der ved forskudsregistreringen for indkomståret 2022 blev nægtet gæstestuderendefradrag, da klagerens indkomst bestod i honorarindkomst og ikke lønindkomst. Landsskatteretten fandt, at "vederlag for tjenesteydelser" i protokollens afsnit IX, stk. 3, både ud fra ordlyden, en almindelig sproglig forståelse ud fra fortolkningsprincipperne i både dobbeltbeskatningsoverenskomsten og	

	Wienerkonventionen måtte anses for også at omfatte honorarindkomst, og at der ikke var holdepunkter for at forstå det som begrænset til kun lønindkomst. Beskrivelsen i forarbejderne om det såkaldte rigsfællesskabsfradrag, hvorefter gæstestuderendefradrag i praksis kun indrømmes vedrørende lønindkomst, kunne ikke heroverfor tillægges afgørende betydning. Klageren var derfor berettiget til gæstestuderendefradrag .	
<u>SKM2021.486.LSR</u>	Artikel 15. Landsskatteretten fandt, det var berettiget, at Skattestyrelsen i medfør af SFL § 27, stk. 1, nr. 5, ekstraordinært havde genoptaget klagerens skatteansættelser for 2015 og 2016 og forhøjet indkomsten med lønindtægter fra udlandet. I klagen til Landsskatteretten gjorde klageren gældende, at han var berettiget til lempelse efter LL § 33 A, stk. 1. SKAT havde ikke behandlet dette spørgsmål, men Landsskatteretten fandt, at retten i den foreliggende situation kunne foretage en afledt ændring vedrørende lempelse, jf. SFL § 45, stk. 1. Da Skattestyrelsen ikke havde truffet afgørelse om lempelse, og da der under klagesagen var indsendt væsentlige nye oplysninger herom, hjemviste Landsskatteretten spørgsmålet om lempelse til behandling i Skattestyrelsen.	
<u>SKM2021.252.LSR</u>	Artikel 5. Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets bindende svar, hvorefter et udenlandsk selskab ville blive anset for at etablere fast driftssted i Danmark. Landsskatteretten lagde vægt på, at arbejdsopgaver for en medarbejder her i landet efter beskrivelsen ikke kunne anses for udelukkende at være alene af forberedende eller hjælpende karakter, men måtte anses for at udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af selskabets virksomhed i sin helhed.	
<u>SKM2014.313.LSR</u>	Artikel 25. En skatteyder med bopæl i Danmark og arbejde i Sverige var omfattet af social sikring i Tyskland. Klageren var herefter ikke berettiget til exemptionslempelse efter reglerne i lov nr. 428 af 28. april 2010, idet disse regler forudsætter, at skatteyderen omfattes af social sikring i et nordisk land.	
<u>SKM2010.486.LSR</u>	Artikel 4. Efter fraflytning til Sverige var en person fortsat skattepligtig til Danmark, da denne fortsat havde bopælsmulighed i et stort sommerhus i Vestjylland, som var godkendt til helårsbeboelse. Efter fraflytningen havde personen derfor dobbeltdomicil i Danmark og Sverige. Da den pågældende havde en fast og vedvarende bolig i Sverige mens denne alene havde en bopælsmulighed i Danmark, og faktisk boede og arbejdede i Sverige blev vedkommende anset for hjemmehørende i Sverige.	

<u>SKM2007.201.LSR</u>	Artikel 7. Landsskatteretten har afsagt kendelse om, at ved overdragelse af aktiver fra en begrænset skattepligtig dansk filial af et svensk selskab til en anden begrænset skattepligtig dansk filial ejet af et andet svensk koncernselskab kunne afskrivningsgrundlaget ikke ansættes til markedsværdien, men skulle fastsættes på baggrund af den faktiske anskaffelsessum, der efter de svenske regler udgjorde de regnskabsmæssige værdier. Der kunne ikke foretages tilskudsbeskatning af den filial, der erhvervede den anden filials virksomhed.	
<u>SKM2006.296.LSR</u>	Artikel 4. En svensk pilot, der med sin ægtefælle var flyttet til Danmark for at udøve arbejdsopgaver her, ansås at være fuldt skattepligtig til Danmark og at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark i den omhandlede periode.	
<u>SKM2004.443.LSR</u>	Artikel 19 og 22. Landsskatteretten har afgjort at en læges honorar for arbejde som vagtlæge i Norge var omfattet af artikel 22, fordi der var tale om patienters egenbetaling, som ikke blev anset for omfattet af artikel 19.	
<u>SKM2004.231.LSR</u>	Artikel 20. En islandsk læge, der havde arbejdet som reservelæge og praksisreservelæge i turnus- introduktions- og uddannelsesstillinger under X Amts Sygehusvæsen, og som var aflønnet i henhold til overenskomst for Foreningen af Yngre læger, kunne ikke indrømmes fradrag gældende for studerende og praktikanter i henhold til den nordiske DBO.	
<u>SKM2004.397.LSR</u>	Artikel 20. En skatteyder, der i 1984 havde erhvervet en maskinistuddannelse i Danmark, gennemgik som følge af en ændring af maskinistuddannelsen en ny uddannelse i 1996-97. Denne uddannelse ansås for en videreuddannelse, og skatteyderen var ikke berettiget til færøfradrag.	"Færøfradrag" er den tidligere betegnelse for gæstestuderendefradrag.
<u>SKM2003.577.LSR</u>	Artikel 17 og 19. En musiker, der boede her i landet og arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige, var omfattet af art. 17 i den nordiske dobbeltbeskatningsaftale. Han kunne ikke anses omfattet af art. 19 om offentligt ansatte, da koncerthuset blev drevet som et svensk aktieselskab, uanset at aktierne var ejet af X kommune.	
<u>SKM2002.55.LSR</u>	Artikel 15. Landsskatteretten har afgjort, at læger og sygeplejersker, der arbejder på sygehuse i Norge og Sverige er omfattet af artikel 15, og ikke af artikel 19, når der er tale om et arbejdsforhold, der kan betegnes som arbejdsudleje.	
TfS 1996, 619 LSR	Artikel 5. Et svensk kraftværksvirksomhed (A AB) deltog sammen med en dansk virksomhed som interessent i et interessentskab (I/S B), hvis formål var at opføre, eje og drive et kraftværk i Danmark. A AB fik ikke fast driftssted i Danmark under opførelsen af kraftværket, da selskabets forretningsvirksomhed ikke bestod i	

	opførelse af kraftværket, men i driften af kraftværket og at deres medarbejdere deltog efter afregning med faste timesatser i opførelsen af kraftværket. Afgørelsen havde dissens, et retsmedlem tiltrådte det af told- og skattestyrelsen anførte og stemte for, at A AB ville få fast driftssted i Danmark fra påbegyndelsen af opførelsen af kraftværket.	
Skatterådet og Ligningsrådet		
► SKM2024.432.SR ◀	► Artikel 5. Spørger, der var ansat som administrerende direktør i H1, arbejdede fra starten af 2024, 40 pct. af tiden fra sit hjemmekontor i Danmark og 60 pct. af tiden fra H1's kontorfaciliteter i Sverige. Skatterådet bekræftede, at H ikke herved fik ledelsens sæde i Danmark fra starten af 2024, da Spørger arbejdede i Sverige i hovedparten af tiden. Skatterådet fandt derimod, at H1 fik fast driftssted i Danmark, som følge af den aktivitet, som Spørger fra starten af 2024 udøvede for H1 fra sit hjem i Danmark. Spørger havde som administrerende direktør afgørende indflydelse på de daglige ledelsesbeslutninger i H1, og indtog derfor en så væsentlig position i H1. Da arbejdet fra hjemmekontoret ikke alene opstod tilfældigt og sporadisk, men derimod på forhånd var planlagt til at udgøre 40 pct. af arbejdstiden, ville arbejdet derfor i lighed med SKM2022.557.SR og SKM2023.423.SR medføre fast driftssted i Danmark for H1. ◀	
SKM2024.343.BR	Sagen angik, hvorvidt en dansk læges indtægter fra Y1-land, fra henholdsvis en Y1-landsk kommune, det Y1-landske politi, den Y1-landske (...) forvaltning og Y1-landske patienters egenbetalinger skulle anses for værende lønindtægt oppebåret af lægen som lønmodtager, eller om indtægterne derimod skulle anses for hidrørende fra lægens selvstændige erhvervsvirksomhed. Retten lagde vægt på lægens ansættelsesaftale med den Y1-landsk kommune og de forhold, som udtrykkeligt fremgik heri. Blandt andet fremgik det, at lægen var arbejdstager, at lægen var omfattet af en overenskomst og ferielovgivning, ligesom det fremgik, at den Y1-landsk kommune afholdt en stor del af udgifterne forbundet med arbejdets udførelse. Retten fandt ikke, at lægen med sine egne forklaringer, vidneforklaringen og de i sagen fremlagte erklæringer fra den Y1-landsk kommune, havde godtgjort, at lægen skulle betragtes som selvstændig erhvervsdrivende.	

Efter en konkret vurdering af de samlede kriterier i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 fandt retten dermed, at lægens indkomst i Y1-land måtte anses som erhvervet i et tjenesteforhold.

Endvidere udtalte retten, at det forhold, at de Y1-landske skattemyndigheder efter Y1-landsk ret måtte betragte lægens indkomst som næringsindkomst, ingen betydning havde for vurderingen af, om lægen efter dansk ret skulle anses som værende lønmodtager og kan derfor ikke føre til et andet resultat.

Skatteministeriets blev herefter frifundet.

SKM2023.598.SR

Spørger ønskede bekræftet, at selskabet kunne få fradrag for endeligt underskud fra dets helejede datterselskab i Norge.

Skatterådet afviste at svare på spørgsmålet.

Besvarelsen af anmodningen om det bindende svar var afhængig af, om Spørger efter norsk ret havde fast driftssted i Norge. Der var ikke fremlagt oplysning herom.

Spørgers repræsentant oplyste under det personlige fremmøde i Skatterådet, at Skatterådet kunne lægge til grund som en forudsætning for det det bindende svar, at Spørger ikke havde fast driftssted i Norge.

Hvorvidt Spørger efter norsk ret havde fast driftssted i Norge skulle afgøres i henhold til artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Norge.

Skatterådet fandt på baggrund af de i anmodningen angivne oplysninger om de faktiske forhold ikke, at det uden videre kunne lægges til grund, at Spørger efter norsk ret ikke havde fast driftssted i Norge. Da besvarelsen af anmodningen om bindende svar som nævnt var afhængig af, om Spørger efter norsk ret havde fast driftssted i Norge, afviste Skatterådet at svare på det stillede spørgsmål, idet det ikke kunne besvares med fornøden sikkerhed, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.

Da spørgsmål 1 blev "Afvist", bortfaldt spørgsmål 2 -5, som vedrørte betydningen af en række forudgående foretagne omstruktureringer og dispositioner.

<u>SKM2023.78.SR</u>	Artikel 15. Spørgers svenske medarbejdere (sælgere) var i et tjenesteforhold til spørger, som var en dansk virksomhed. De udførte personligt arbejde i Danmark 1-5 dage om måneden. Spørger stillede fri bil til rådighed for sælgerne, indregistreret i Sverige. Medarbejderne benyttede deres firmabil i deres arbejde som sælgere også i de dage, hvor medarbejderne arbejdede i Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at en svensk medarbejder, som havde bopæl i Sverige og blev beskattet af værdien af fri bil i Sverige, også var skattepligtig af værdien af fri bil i Danmark, hvis medarbejderen arbejdede i Danmark 1-5 dage om måneden. Danmark kunne beskatte den del af vederlaget, som bestod i værdien af fri bil, for de dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark. Spørgers svenske medarbejdere var kun skattepligtige til Danmark af værdien af fri bil for de specifikke dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark. Skatterådet kunne således bekræfte, at spørgers svenske sælgere ikke var skattepligtige af værdien af fri bil for en hel måned, hvis de kun arbejdede 1-5 dage i Danmark om måneden. Medarbejderne skulle alene beskattes af værdien af fri bil for de dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark (forholdsmæssig fordeling).
<u>SKM2022.557.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet kunne ikke bekræfte i spørgsmål 3 og 4, at H2 AS og H1 Holding AS ikke fik fast driftssted i Danmark som følge af det arbejde, som A udførte i Danmark. Der blev lagt vægt på, at selskaberne har en interesse i at være til stede i Danmark, som følge af A's tilflytning til Danmark. A indtog efter det oplyste en så væsentlig position i selskaberne, og A kunne ikke umiddelbart erstattes. Det var ligeledes væsentligt for A som person at kunne arbejde fra Danmark. Skatterådet lagde ved vurderingen særlig vægt på det oplyste om A's jobfunktion som administrerende direktør, og på, at H2 AS var en mindre virksomhed med 24 ansatte. Hertil kom, at A ejede 20 pct. af aktierne i H-koncernen, hvilket yderligere understøttede dennes væsentlige position.
<u>SKM2022.406.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, i overensstemmelse med spørgers opfattelse, at spørger ikke statuerede fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som følge af, at spørgers administrerende direktør ønskede at arbejde hjemmefra i Danmark, når arbejdet tillod det. Det var oplyst, at arbejdet i Danmark opstod tilfældigt og sporadisk. Spørger var en global koncern hjemmehørende i X-land. Spørger havde et datterselskab i

	Danmark, som varetog de danske aktiviteter. Skatterådet fandt, at spørger ikke rådede over et fast forretningssted i Danmark gennem medarbejderens arbejde i Danmark. Skatterådet lagde blandt andet vægt på, at medarbejderen ikke ville være involveret i salgsopsøgende arbejde eller lignende i Danmark, idet denne funktion blev varetaget af datterselskabet, samt at arbejdet i Danmark ikke kunne planlægges, men opstod tilfældigt og sporadisk.	
<u>SKM2022.167.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, i overensstemmelse med Spørgers opfattelse, at Spørger ikke statuerede fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som følge af, at to danske medarbejdere ønskede at flytte hjem til Danmark og primært arbejde dérfra. Spørger drev virksomhed i Norge og X-land, og producerede X-produkt for en række selskaber i Spørger-koncernen. Skatterådet fandt, at Spørger ikke rådede over et fast forretningssted i Danmark gennem medarbejdernes arbejde i Danmark. Skatterådet lagde blandt andet vægt på, at medarbejderne ikke ville være involveret i salgsopsøgende arbejde eller lignende i Danmark. Der var heller ikke tale om, at Spørger var ved at etablere sig i Danmark, ved at have medarbejdere med afgørende funktioner for Spørger i Danmark. Der blev i den forbindelse lagt vægt på, at Spørger havde ansatte uden for Danmark, som varetog tilsvarende funktioner som medarbejdernes funktioner.	
<u>SKM2021.412.SR</u>	Artikel 5. H AB var et svensk aktieselskab, der havde to danske medarbejdere, der udførte arbejdet fra deres hjem i Danmark. Den ene danske medarbejder var aktionær i selskabet og ansat som kreativ direktør. Skatterådet kunne bekræfte, at selskabet ikke havde ledelsens sæde i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, idet den daglige ledelse af selskabet udføres fra Sverige af en der bosiddende direktør. Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at selskabet ikke havde fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2, som følge af de danske medarbejders hjemmearbejdsplads.	

SKM2021.349.SR

Artikel 5. H1 havde indgået aftaler med en række danske virksomheder om at udføre arbejde på jernbanespor. Arbejdet blev udført af medarbejdere ansat af H1. H1 havde indgået kontrakter med G1 DK, G2 A/S (A), G2 A/S (B), G3 og G4. Kontrakterne havde forskellig varighed og dækkede over et varierende antal arbejdsdage i Danmark pr. år. Det ønskedes bekræftet, at H1 ikke ville blive anset for at udøve fast driftssted i Danmark som følge den aktivitet, der udøvedes i henhold til kontrakterne. Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med Spørgers ønske, at kontrakterne med G1 DK, G2 A/S (A), G2 A/S (B) og G3 ikke medførte fast driftssted i Danmark. Skatterådet bekræftede derimod ikke, at kontrakten med G4 ikke gav fast driftssted. Skatterådet bekræftede, at indkomst og udgifter fra de kontrakter, der ikke ansås for at give fast driftssted ikke skulle medregnes til den skattepligtige indkomst ved det danske faste driftssteds indkomstopgørelse.

Afgørelsen er forkortet af hensyn til tavshedspligten.

SKM2021.118.SR

Artikel 5. Spørger var et svensk medicinalsekskab, som havde ansat to medarbejdere i Danmark til at varetage forskellige funktioner for selskabet inden for bl.a. udvikling, support, uddannelse og træning samt promovering og salgsaktiviteter i forhold til en række læger, hospitaler og andet sundhedspersonale i Danmark. Medarbejderne havde ingen kontakt med de direkte aftagere af selskabets produkter (distributører og apoteker).

Det blev ønsket bekræftet, at de to medarbejdere i Danmark ikke ville udgøre et skattemæssigt fast driftssted for det svenske hovedkontor.

Spørgsmålet kunne bekræftes, da medarbejdernes aktiviteter kunne anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter.

På grund af den særlige regulering, som salg og markedsføring af lægemidler er underlagt, havde medarbejderne som udgangspunkt ikke mulighed for at give sundhedspersonalet økonomiske incitamenter til at anvende de konkrete lægemidler, herunder særlige pristilbud, rabatter, provisioner el.lign. Markedsføringen var således primært en formidling af faglig viden og ikke en økonomisk eller kontraktuel forhandling, ligesom der heller ikke var tale om ordremodtagelse. Disse forhold talte for at medarbejdernes markedsføringsaktiviteter kunne anses for at være hjælpende eller forberedende, da det var aktiviteter, der støttede selskabets salg uden at være en direkte del af selve salgsprocessen.

<u>SKM2020.470.SR</u>	Artikel 5. En medarbejder hos H1 i Norge fratrådte sin stilling hos H1 i Norge, og blev overført til ansættelse hos H2 i Danmark. H1 i Norge påtog sig at benytte medarbejderen til underleverancer i 700 timer i 20XX og i 500 timer 20XX. Medarbejderen ville arbejde under instruks fra H2 i Danmark i alle opgaver. Spørger ønskede derfor at vide, om Spørger ville etablere et fast driftssted i Danmark. Skatterådet bekræftede, at H1 ikke ville få fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, ved medarbejderens ansættelse hos H2.
<u>SKM2020.268.SR</u>	Artikel 4. Spørger var fuldt skattepligtig i Sverige, hvor han havde bolig. Spørger havde også været fuldt skattepligtig til Danmark siden 1. januar 2020, idet han lejede en lejlighed her for at kunne varetage sit arbejde som konsulent ved G1. Efter det oplyste ville spørger således have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skulle han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten ("DBO") mellem Danmark og Sverige (Norden), artikel 4, stk. 2, litra a). Spørgeren havde sine væsentligste personlige forbindelser til Sverige, hvor han havde familie, vennekreds og fritidsinteresser. Hans eneste forbindelse til Danmark var jobbet, som var et vikariat, der var tidsbegrænset til 1 år. Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgeren havde midtpunktet for sine livsinteresser i Sverige. Derfor måtte han anses for skattemæssigt hjemmehørende i Sverige.
<u>SKM2020.246.SR</u>	Artikel 4. Spørger var fuldt skattepligtig i Norge, hvor hun havde bolig og sin familie. Det var oplyst, at spørger også havde været fuldt skattepligtig til Danmark siden 6. januar 2019, hvor hun fik bopæl her i landet og tog ophold her i forbindelse med arbejde for G1. Efter det oplyste ville spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skulle hun anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor hun havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten ("DBO") mellem Danmark og Norge (Norden) artikel 4, stk. 2, litra a). Da spørger havde sine væsentligste personlige forbindelser til Norge og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark, fandt

	Skatterådet, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser. Der skulle herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kunne afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholder sig, jf. DBO'en mellem Danmark og Norge (Norden) artikel 4, stk. 2, litra b). Der var ikke nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Norge og Danmark. Baseret på det oplyste om spørgerens opholdsmønster ville anvendelsen af reglen i DBO'en mellem Danmark og Norge (Norden), artikel 4, stk. 2, litra b, derfor ikke føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet. Spørgers skattemæssige hjemsted måtte derfor vurderes ud fra reglen i DBO'en mellem Danmark og Norge (Norden), artikel 4, stk. 2, litra c om statsborgerskab. Det var oplyst, at spørger er norsk statsborger. Skatterådet fandt derfor, at spørgeren måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Norge.	
<u>SKM2020.110.SR</u>	Spørger var fuld skattepligtig i Danmark og havde fået tildelt tegningsretter i forbindelse med en tidligere ansættelse i Sverige i 2015. Spørger var på daværende tidspunkt omfattet af svensk social sikring. Skatterådet kunne bekræfte, at tegningsretterne var omfattet af ligningslovens § 28, da de var erhvervet til favørkurs som led i et ansættelsesforhold og opfyldt ved levering af nytegnede aktier. En avance opnået i perioden efter udnyttelsen af tegningsretterne ville dog blive beskattet som aktieindkomst. Skatterådet kunne også bekræfte, forudsat at der var betalt sociale bidrag i Sverige i forbindelse med tildelingen af tegningsretterne, at spørger var berettiget til exemptionslempelse i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.	
<u>SKM2020.58.SR</u>	Artikel 5. En svensk medarbejder var ansat hos et dansk datterselskab og i forbindelse med en påtænkt omstrukturering, ville datterselskabets kontorfaciliteter blive overtaget af det svenske selskab H1 AB. Medarbejderens ansættelsesforhold ville ligeledes blive allokeret til det svenske selskab. Det svenske selskab H1 AB ville råde over de kontorfaciliteter i Danmark, hvorfra medarbejderen ville udføre sine aktiviteter. Medarbejderen ville bruge 40 procent af sin arbejdstid på kontoret i Danmark. Der var ikke vil være tale om en tidsbegrænset periode, tilstedeværelsen i Danmark ville være permanent. Om selskabets aktiviteter i Danmark var det oplyst, at medarbejderen ville lede markedsføringen, forretningsudviklingen,	

	tilbudsgivningen til kunderne og generel udvikling af de øvrige markeder i udlandet, ligesom der ville blive afholdt fysiske møder med kunder i Danmark. Skatterådet fandt, at selskabet opfyldte betingelserne for at udgøre et fast driftssted. Selskabet rådede over et permanent kontor i Danmark, som medarbejderen ville benytte til at udøve salg og markedsføring af virksomhedens produkter. Skatterådet fandt, at det svenske selskab H1 AB efter den påtænkte omstrukturering ville udøve erhverv med fast driftssted her i landet efter SEL § 2, stk. 1, litra a. Skatterådet fandt, at de pågældende arbejdsopgaver i Danmark ikke havde karakter af at være af forberedende eller hjælpende karakter.	
<u>SKM2019.477.SR</u>	Artikel 19 og 22 Spørger var i gang med et 3-årigt ph.d.-studium, som var bygget op gennem en 50%-stilling som ph.d-studerende ved den norske offentlige forskningsinstitution G1 og en 50%-stilling som ph.d.-studerende ved det danske universitet G2. Spørger flyttede med sin familie til Norge, inden han flyttede videre til USA på studieophold. Spørger ønskede en afklaring af beskatningen af hans løn fra henholdsvis G1 og G2. Skatterådet fandt, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark efter fraflytningen pr. 1. juli 2019, idet han som følge af ansættelsen på G2 blev anset for udsendt af den danske stat. Under opholdet i Norge havde Norge dog beskatningsretten til lønnen fra G2. Under opholdet i USA kunne USA beskatte den del af lønnen fra G2, som kunne henføres til arbejde udført i USA, jf. artikel 15, stk. 1, i den dansk/amerikanske DBO. Lønnen fra G1 kunne efter fraflytningen kun beskattes i Norge, idet spørgeren herefter var hjemmehørende i Norge efter den nordiske DBO. Skatterådet bekræftede også, at honorarer udbetalt af ikke-offentlige organisationer for arbejde udført i USA ikke blev beskattet i Danmark. Endvidere var spørger ikke omfattet af reglerne om fraflytterskat på aktier og anparter.	
<u>SKM2019.233.SR</u>	Artikel 15. Skatterådet besvarede spørgsmål om beskatning af løn for arbejde for en svensk arbejdsgiver, herunder lempelse vedrørende dobbeltbeskatning, idet spørgeren var fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Skatterådet bekræftede, at Sverige havde beskatningsretten til hele lønnen ifølge de særlige regler for grænsegængere, og at Danmark ville give exemptionslempelse med progressionsforbehold, hvis spørgeren var omfattet af svensk social sikring. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at sygedage eller feriedage skal medregnes som arbejdsdage i Sverige, at weekends og afspadseringsdage samt svenske og danske helligdage ikke skal medregnes hverken i Danmark eller Sverige, og at arbejde i Sverige en del af en dag fører til, at dagen skal medregnes som arbejdsdag i Sverige,	

	selvom der også arbejdes en del af dagen i Danmark.	
<u>SKM2019.206.SR</u>	Artikel 4. Skatterådet bekræftede, at Spørger måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Sverige ifølge den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at Spørger kunne køre i sin svensk indregistrerede bil i Danmark.	
<u>SKM2018.543.SR</u>	Artikel 15, 19 og 23. Skatterådet besvarer spørgsmål om beskatning af indkomst, fradrag af udgifter, samt lempelse af dobbeltbeskatning i tilknytning til, at en dansk bosat spørger arbejder i Sverige og lejlighedsvist har hjemmearbejde i Danmark. Spørgsmålene vedrører dels spørgerens nuværende arbejde i Sverige for en offentlig arbejdsgiver, dels spørgerens påtænkte arbejde for en privat svensk arbejdsgiver.	
<u>SKM2018.522.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, at selskabets isoleringsarbejde i Danmark ikke udgør et fast driftssted efter artikel 5, stk. 3 i den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatterådet afviste at svare på, om fremtidige på hinanden følgende installationsprojekter, der er økonomisk og geografisk uafhængige af hinanden, ville udgøre et fast forretningssted for selskabet, når varigheden af de enkelte projekter er under 12 måneder for hvert projekt, men den samlede uafbrudte varighed for projekterne overstiger 12 måneder.	
<u>SKM2018.371.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, at selskabets aktiviteter ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark. Medarbejdernes tilstedeværelse var så begrænset, at de lejede kontorfaciliteter ikke kunne betragtes som udgørende et fast forretningssted efter hovedreglen i artikel 5, stk. 1, i den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Samtidig udøvede medarbejderne deres fuldmagt for at indgå kontrakter i så begrænset omfang, at fuldmagten ikke kunne anses for at ske "sædvanligvis". Selskabet kunne derfor heller ikke anses for at have fast driftssted efter agentreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 6.	
<u>SKM2015.28.SR</u>	Artikel 4. Skatterådet kan bekræfte, at spørger efter en samlet vurdering af spørgers tilknytning til Danmark og det andet land ikke anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter artikel 4 i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Danmark og spørgers bopælsland i udlandet.	

<u>SKM2014.32.SR</u>	Artikel 23 og 25. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ved selskabets skatteberegning kunne opnås lempelse for betalt "avkastningsskat" vedrørende svenske kapitalforsikringer, idet der er tale om en formueskat, som Danmark ikke er forpligtet til at give nedslag for, jf. artikel 23, stk. 7.	
<u>SKM2013.545.SR</u>	Artikel 5. En person påtænkte at flytte til Sverige. Herefter ville personen drive erhverv med levering af sundhedsydelser i Danmark. Personen blev anset for at drive erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark, hvis personen én gang om ugen lejede et kliniklokale i Danmark på timebasis. Personen fik ikke fast driftssted i Danmark, hvis han kørte rundt til private og behandlede på deres bopæle i Danmark.	
<u>SKM2013.497.SR</u>	Artikel 19. Skatterådet kunne bekræfte, at Norge havde beskatningsretten efter artikel 19, stk. 2, til spørgerens indkomst fra det danske universitet, idet spørgeren ikke blev hjemmehørende i Norge alene med det formål at udføre sit hverv for universitetet.	
<u>SKM2004.64.LR</u>	Artikel 19. Ligningsrådet fandt, at vederlaget fra en ansættelse på norske sygehuse var omfattet af artikel 19. Lønnen til lægerne blev udbetalt af sygehusene.	
TfS 1998, 334 LR	Artikel 4. Ligningsrådet fandt, at begrebet "ledelsens sæde" i <u>SEL § 1</u> , stk. 6, havde samme indhold som "ledelsens sæde" i artikel 4, stk. 3, i den nordiske DBO. Ligningsrådet kunne ikke udtale sig om, hvilken bedømmelse de finske skattemyndigheder vil anlægge vedrørende selskabets skattepligtsforhold.	
TfS 1996, 777 LSR	Artikel 20. En skatteyder havde opholdt sig i Danmark i en periode før påbegyndelsen af en uddannelse. Hun var ikke berettiget til islandsfradrag, idet det ikke fandtes godtgjort, at hun havde opholdt sig her i landet udelukkende i studie- og uddannelsesøjemed.	"Islandsfradrag" er den tid betegnelse for gæstestuderendefradrag.
TfS 1996, 476 LR	Artikel 4. Et svensk selskab, der var blevet købt af et dansk selskab, blev anset for skattepligtigt til Danmark efter <u>SEL § 1</u> , stk. 7. Bestyrelsesmedlemmerne havde bopæl i Danmark, men bestyrelsen havde sit sæde i Sverige, hvor det første bestyrelsesmøde blev afholdt. Direktøren havde bopæl og daglig beskæftigelse i Danmark, og eventuelle beslutninger for den daglige ledelse i selskabet ville blive truffet i Danmark. Beslutninger, der kævede bestyrelsens stillingtagen, ville blive truffet på bestyrelsesmøde, der ofte blev afholdt i Sverige. Ligningsrådet fandt, at selskabets ledelse havde sæde i Danmark. Ligningsrådet lagde herved vægt på, at hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet ville foregå i Danmark, og at beslutninger, der vedrører aktier i selskabet, ville blive truffet i Danmark.	

TfS 1995, 646 LR	Artikel 7. En told- og skatteregion har for Ligningsrådet forelagt nogle sager om principperne for opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst for borerigge, der i henhold til KULBRL § 3 er skattepligtige til Danmark i perioden 14/9-17/11 1992, hvor der er udført arbejde offshore. Ligningsrådet fandt, at fradrag for indirekte omkostninger for perioden efter tidspunktet for skattepligtens ophør ikke kunne accepteres, og at det ikke i sagerne var godtgjort, at indirekte omkostninger, der var afholdt før skattepligtens indtræden, kunne anses for afholdt med henblik på udførelsen af den indgåede kontrakt.	
Andre afgørelser		
TfS 1992, 297 TSS	Artikel 20. Told- og Skattestyrelsen udtalte, at HF, studentereksamen eller lignende uddannelser ikke anses for at give erhvervskompetence, hvorfor en efterfølgende uddannelse anses for at berettigge til det såkaldte "færø-fradrag".	"Færøfradrag" er den tidligere betegnelse for gæstestuderendefradrag.
TfS 1984, 265 LSR	Artikel 20. En islandsk ingeniør læste i perioden 1976-1980 til arkitekt i København, idet han ikke kunne få denne uddannelse på Island. For 1978, hvor han foruden lønindtægt selvangav et legat fra Dansk-Islandsk Fond, fradrog han udover det almindelige lønmodtagerfradrag et "Islandsfradrag" på 20.000 kr., jf. den dansk-islandske DBO. Da skatteyderen opholdt sig i Danmark med henblik på opnåelse af en videreuddannelse og ikke grunduddannelse, blev han ikke anset berettiget til det omhandlede fradrag for opholdsudgifter.	"Islandsfradrag" er den tidligere betegnelse for gæstestuderendefradrag.

C.F.9.2.14.8.2.1 Dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) - gældende regler

► Indhold

Dette afsnit handler om den dansk - svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) efter gældende regler. Se [lov nr. 1176 af 19. november 2024](#) om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål.

Loven er gældende fra den 1. januar 2025. Se [BKI nr. 1311 af 29. november 2024](#) om den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen).

Aftalen afløser den tidligere dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen). Se [BKI nr. 36 af 28. oktober 2004](#) og [C.F.9.2.14.8.2.2](#) om den tidligere gældende aftale.

Bemærk

Efter § 3 i lov nr. 1176 af 19. november 2024 om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål er personer, som anses for hjemmehørende i Sverige efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, indkomstskattepligtige i Danmark af legater og kunstnerstøtte, der hidrører fra Danmark.

Efter § 5 i lov nr. 1176 af 19. november 2024 om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål er pensionsberettigede personer, som

anses for hjemmehørende i Sverige efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, skattepligtige i Danmark af pensionsordninger som nævnt i PAL § 1, stk. 1, i danske forsikringsselskaber m.v. Danmark kan derfor beskatte pensionsafkast fra danske pensionsordninger til personer der er hjemmehørende i Sverige.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Formål
- Betingelser
- Registrerings- og indeholdelsespligt
- 12-måneders-periode
- Anvendelse af Øresundsafalen på en del af lønnen
- Flere ansættelser
- Fradrag for pensionsbidrag til ordninger i det andet land
- Studiestøtte, legater, kunstnerstøtte og pensionsafkast
- Forholdet til social sikring
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Artikel 1 i den dansk-svensk grænsegænger aftale er ændret i forhold til den tidligere artikel 1 i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresundsafalen).

Det følger af artikel 1 i den dansk/svenske grænsegænger aftale (Øresundsafalen), at for en person, som

- bor i det ene land (bopælslandet) og
- normalt udfører arbejde i det andet land (arbejdslandet) for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i arbejdslandet eller ved et fast driftssted eller et fast sted, som personens arbejdsgiver har i arbejdslandet,

skal arbejdet under visse betingelser anses for udført i arbejdslandet efter artikel 15, stk. 1 og 2 (private ansatte) i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst eller artikel 19, stk. 1 og 2 (offentligt ansatte) i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, selv om det delvis er udført i bopælslandet eller et tredjeland.

Det er en forudsætning, at arbejdet udføres for arbejdsgiveren. Hvem, der er den pågældendes arbejdsgiver, afgøres efter dansk skatterets almindelige principper herfor.

Se også

Se også afsnit [C.F.3.1.2](#) om begrænset skattepligt af lønindtægt.

Formål

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at der ikke skal ske en opsplitning af indkomsten, når blot arbejdet i arbejdslandet udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 12-måneders-periode. Bestemmelsen medfører at arbejde - som faktisk udføres i bopælslandet (eller i et tredjeland) - anses for udført i arbejdslandet.

Der skal herefter ikke ske en opsplitning af indkomsten, hvilket ellers ville kunne følge af de generelle regler i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 15 og artikel 19. Disse bestemmelser anvendes, når betingelserne for anvendelse af artikel 1 ikke er opfyldt.

Betingelser

Betingelserne for at beskatte hele indkomsten i arbejdslandet er:

- At arbejdet i arbejdslandet udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 12-måneders periode.
- At arbejde i tredjeland udgør tjenesterejse eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter. Der kan fx være tale om kurser, konferencer, messer eller lignende.
- Er arbejdet udført for en arbejdsgiver der ikke er hjemmehørende i den anden stat (arbejdslandet), skal vederlaget påhvile et fast driftssted i den anden stat (arbejdslandet). Se artikel 1, stk. 1 jf. stk. 2, litra a.
- At arbejdet skal være udført for en arbejdsgiver der er hjemmehørende i den anden stat (arbejdslandet). Arbejdsgiver må ikke have et fast driftssted i bopælsstaten. Se artikel 1, stk. 1 jf. stk. 2, litra b.

Det er ikke en betingelse, at arbejdet i bopælslandet udføres i pendlerens egen bolig. Uanset hvor arbejdet udføres i bopælslandet, vil der således ikke blive skiftet beskatningsland fra arbejdsgiverlandet til bopælslandet. Pendleren er således ikke nødsaget til at udføre arbejdet i egen bolig, men kan udføre arbejdet hvor som helst i bopælslandet, eksempelvis på den lokale café eller det lokale bibliotek.

Hvis der i en af de kontraherende stater indføres restriktioner eller anbefalinger om begrænset bevægelighed mellem de kontraherende stater af hensyn til befolkningens sundhed, sikkerhed eller lignende, kan de kompetente myndigheder ifølge den nordiske aftale indgå en særskilt aftale om at arbejde efter artikel 1, stk. 1 og 2, i den dansk - svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) for en begrænset periode skal anses for udført i den kontraherende stat, hvor arbejdet normalt udføres. Se artikel 1, stk. 4, i den dansk - svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen). Artikel 1, stk. 4, i den dansk - svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) er ny i forhold til den tidligere gældende aftale.

Registrerings- og indeholdelsespligt

Den 1. januar 2021 indførte Sverige en pligt for udenlandske arbejdsgivere til at registrere sig og indeholde svensk skat af lønindkomst, der skal beskattes i Sverige.

Artikel 1, stk. 3, i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) fastslår, at en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, som har en person ansat, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, i et ansættelsesforhold, som normalt skal udføres i den førstnævnte stat, for så vidt angår den pågældende ansatte ikke er forpligtet til at indeholde skat på vegne af den anden kontraherende stat, hvis ansættelsen påtænkes udført på en sådan måde, at skattepligt for udbetalt løn eller andet lignende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold ikke indtræder i den anden kontraherende stat som følge af artikel 1, stk. 1 og 2.

Med artikel 1, stk. 3, i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) er der indsat en regel, således at denne pligt ikke gælder for danske arbejdsgivere med øresundspendlere ansat, såfremt de pågældende øresundspendlers ansættelse påtænkes udført på en sådan måde, at skattepligten for lønnen ikke vil indtræde i Sverige under iagttagelse af reglerne for hjemmearbejde m.v. i Sverige efter artikel 1, stk. 1 og 2.

Hvis ansættelsesforholdet normalt skal udføres i Danmark, vil der således ikke indtræde registrerings- og indeholdelsespligt i Sverige, heller ikke hvis hjemmearbejdet m.v. konkret måtte antage et omfang, som fører til, at beskatningsretten til lønnen overgår til Sverige trods den påtænkte udførelse af arbejdet i Danmark.

Artikel 1, stk. 3, i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) er ny i forhold til den tidligere gældende aftale.

12-måneders-periode

Måleperioden ifølge den gældende dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) er fastsat til 12 måneder i artikel 1, stk. 1. Ved anvendelsen af reglen vil de hidtil gældende principper fortsat finde anvendelse, herunder principperne for opgørelsen af måleperioden. Det er således alene selve den tidsmæssige udstrækning af måleperioden, der er ændret.

Efter artikel 1 i den dansk - svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) skal der tages udgangspunkt i den opgjorte arbejdstid i hver 12-måneders-periode.

12 måneders-perioden kan strække sig over et årsskifte.

Dage med løn under sygdom og løn under ferie anses for arbejdsdage i arbejdslandet.

Weekend- og helligdage samt afspadseringsdage, hvor der ikke arbejdes, indgår ikke i opgørelsen af dage, hverken i bopælslandet eller arbejdslandet. Se [SKM2019.233.SR](#) om beskatning af løn for arbejde for en svensk arbejdsgiver og opgørelse af arbejdsdage i den forbindelse.

Arbejdes der blot en del af dagen i arbejdslandet, tæller dette for en fuld dag i arbejdslandet.

Bemærk

I en overgangsperiode efter 1. januar 2025, kan en sådan 12-måneders periode omfatte arbejdsdage, der vedrører tid før den 1. januar 2025. Tilsvarende kan en 3-måneders periode ved anvendelse af de tidligere regler i den tidligere Øresunds aftale omfatte arbejde, der udføres efter det tidspunkt den 1. januar 2025, hvor de nye regler er gældende.

Se også [C.F.9.2.14.8.2.2](#) Dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) - tidligere regler.

Anvendelse af Øresunds aftalen på en del af lønnen

Det forekommer, at en medarbejder er forpligtet til at udføre en del af arbejdet for en anden enhed under arbejdsgiveren end det normale arbejdssted. I så fald er betingelserne i artikel 1, stk. 2, i den dansk - svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen), ikke opfyldt for denne del af lønnen, idet den ikke påhviler det normale arbejdssted.

Flere ansættelser

Hvis en person udfører arbejde for flere arbejdsgivere, skal det for det enkelte arbejdsforhold vurderes, om beskatningen skal ske efter reglerne i Øresunds aftalen. Det betyder, at arbejdstiden i forbindelse med et ekstrajob, som en person udfører i Sverige, hvor denne er bosiddende, ikke medregnes ved opgørelsen af, om den pågældende har arbejdet mindst halvdelen af arbejdstiden i arbejdslandet inden for en 12-måneders-periode.

Fradrag for pensionsbidrag til ordninger i det andet land

Artikel 2 er uændret i den dansk-svensk grænsegænger aftale i forhold til den tidligere artikel 2 i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen).

Grænsegængere har fradragsret i arbejdslandet for indskud til skattebegunstigede pensionsordninger i bopælslandet efter artikel 2 i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen).

Der ses tilsvarende bort fra arbejdsgiverens indbetalinger til ordningen ved indkomstopgørelsen. Desuden kan personer, som flytter fra det ene land til det andet fortsætte med at indskyde med fradragsret på den eksisterende ordning i det hidtidige bopælsland. Bidragene er dog kun fradragsberettigede indenfor de beløbsgrænser, som gælder i begge lande.

Bestemmelsen omfatter både lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende.

Man kan dog kun blive omfattet af artikel 2 i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) hvis indkomsten, som kan beskattes i arbejdslandet, udgør mindst 75 pct. af den samlede nettoindtægt fra personligt arbejde i tjenesteforhold eller selvstændig erhvervs virksomhed. Se artikel 2, stk. 3, i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen).

En grænsegænger er i bestemmelsen defineret som en lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, som arbejder og beskattes i det ene land og bor i det andet.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med artikel 6, stk. 2, i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) som bestemmer, at kildelandet har pligt til at beskatte udbetalinger, når det andet land har givet fradrag for pensionsindskud som følge af denne bestemmelse.

Artikel 2, stk. 4, fastslår betydningen af udtrykket "pensionsordning" i Danmark og Sverige.

Se også

Se også afsnit [C.A.10.3.3](#). om fradrags - og bortseelsesret for pensionsbidrag til ordninger i Sverige.

Studiestøtte, legater, kunstnerstøtte og pensionsafkast

Artikel 4 i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) er ny i forhold til den tidligere gældende dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen).

Med den nye artikel 4 i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) bliver det muligt for det land, hvorfra uddannelsesstøtte, legater og kunstnerstøtte hidrører, at foretage beskatning heraf, hvis uddannelsesstøtten, legatet eller kunstnerstøtten udbetales til en person, der efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i det andet land. Dermed vil Danmark kunne beskatte dansk SU, danske legater og dansk kunstnerstøtte, der udbetales til en person, der er hjemmehørende i Sverige.

Det fremgår af artikel 4, stk. 1, i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen), at beskatning efter artikel 22, stk. 1, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke sker af indkomst i form af studie-støtte, legater eller kunstnerstøtte, som en fysisk person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, modtager fra den anden kontraherende stat, dennes politiske underafdelinger, lokale myndigheder eller offentligretlige institutioner, forudsat at studiestøtten, legaterne eller kunstnerstøtten ville være fritaget for beskatning i den anden stat, hvis personen havde været hjemmehørende i denne anden stat.

Den betyder, at Danmark som bopælsland, uanset artikel 22 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke vil kunne beskatte studie-støtte, legater eller kunstnerstøtte, som en fysisk person, der er hjemmehørende i Danmark, modtager fra Sverige, hvis studiestøtten, legaterne eller kunstnerstøtten ville have været fritaget for beskatning i Sverige, hvis personen havde været hjemmehørende dér.

Artikel 4, stk. 2, i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) fastslår dog, at uanset artikel 22 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst kan indkomst omfattet af nævnte artikel, som modtages af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, og som hidrører fra den anden kontraherende stat, beskattes i denne anden kontraherende stat.

Det betyder, at Danmark, uanset artikel 22 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan beskatte en juridisk eller fysisk person, som er hjemmehørende i Sverige, af indkomsttyper, som ikke er omfattet af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts øvrige artikler.

Beskatning af indkomst omfattet af artikel 22 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst (anden indkomst) vil i medfør af artikel 4, stk. 2, i den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) således altid kunne ske i den stat, hvorfra den hidrører.

I medfør af artikel 4, stk. 2, i den dansk-svensk grænsegængeraftale (Øresundsafalen) kan Danmark beskatte dansk SU, danske legater, dansk kunstnerstøtte og pensionsafkast fra danske pensionsordninger, der udbetales til personer, der er hjemmehørende i Sverige.

Bemærk

Dansk beskatning af personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan alene ske, såfremt der i øvrigt er grundlag for beskatningen i dansk lovgivning. Det gælder som udgangspunkt for personer, som er fuldt eller begrænset skattepligtige ifølge KSL § 1 og § 2.

En lang række af forskellige typer uddannelsesstøtte m.v. er begrænset skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, nr. 13-26, herunder uddannelsesstøtte, der udbetales i henhold til lov om statens uddannelsesstøtte, dvs. SU, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 13. Disse ydelser kan beskattes af Danmark efter artikel 4, stk. 2, i den dansk-svensk grænsegængeraftale (Øresundsafalen) i det omfang, at de ikke er omfattet af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts øvrige artikler.

Danske legater og kunstnerstøtte er omfattet af indkomstskattepligt i Danmark efter § 3 i lov nr. 1176 af 19. november 2024 om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål er personer, når det ydes til personer, som efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i Sverige.

Pensionsafkast fra danske pensionsordninger er omfattet af dansk PAL beskatning efter § 5 i lov nr. 1176 af 19. november 2024 om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål er personer, når afkastet tilkommer personer, som efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i Sverige.

Se også

Se også afsnit [C.F.3.1.11](#) om begrænset skattepligt af stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte.

Forholdet til social sikring

Disse regler har ikke betydning for spørgsmål om, hvor en person er socialt sikret. Om social sikring henvises til Udbetaling Danmark og information på hjemmesiden Borger.DK.

Se også

Se også afsnit [C.A.4.1.11](#) om fradrag for arbejdsmarkedsbidrag og udenlandske sociale bidrag. ◀

▶ Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		

Skatterådet besvarede spørgsmål om beskatning af løn for arbejde for en svensk arbejdsgiver, herunder lempelse vedrørende dobbeltbeskatning, idet spørgeren var fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Skatterådet bekræftede, at Sverige havde beskatningsretten til hele lønnen ifølge de særlige regler for grænsegængere, og at Danmark ville give exemptionslempelse med progressionsforbehold, hvis spørgeren var omfattet af svensk social sikring.

Skatterådet bekræftede også, at sygedage eller feriedage skal medregnes som arbejdsdage i Sverige, at weekends og afspadseringsdage samt svenske og danske helligdage ikke skal medregnes hverken i Danmark eller Sverige, og at arbejde i Sverige en del af en dag fører til, at dagen skal medregnes som arbejdsdag i Sverige, selvom der også arbejdes en del af dagen i Danmark.



C.F.9.2.14.8.2.2 Dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) – tidligere regler

► Indhold

Dette afsnit handler om den dansk - svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) efter de tidligere regler. Se [**BKI nr. 36 af 28. oktober 2004**](#) om den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen).

De tidligere regler gælder frem til den 31. december 2024.

Aftalen er afløst af den nye dansk - svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen). Se lov nr. 1176 af 19. november 2024 om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål og [**C.F.9.2.14.8.2.1**](#) om den gældende aftale.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Formål
- Betingelser
- 3-måneders-periode
- Anvendelse af Øresunds aftalen på en del af lønnen
- Flere ansættelser
- Hjemmearbejde
- Fradrag for pensionsbidrag til ordninger i det andet land
- Forholdet til social sikring
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Det følger af artikel 1 i den dansk/svensk grænsegænger aftale, at for en person, som

- bor i det ene land (bopælslandet) og

- normalt udfører arbejde i det andet land (arbejdslandet) for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i arbejdslandet eller ved et fast driftssted eller et fast sted, som personens arbejdsgiver har i arbejdslandet,

skal arbejdet under visse betingelser anses for udført i arbejdslandet efter artikel 15, stk. 1 og 2, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, selv om det delvist er udført i bopælslandet eller et tredjeland.

Se også

Se også afsnit [C.F.3.1.2](#) om begrænset skattepligt af lønindtægt.

Formål

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at der ikke skal ske en opsplitning af indkomsten, når blot arbejdet i arbejdslandet udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 3-måneders-periode. Bestemmelsen medfører at arbejde - som faktisk udføres i bopælslandet (eller i et tredjeland) - anses for udført i arbejdslandet.

Der skal herefter ikke ske en opsplitning af indkomsten, hvilket ellers ville følge af de generelle regler i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 15. Denne bestemmelse anvendes, når betingelserne for anvendelse af artikel 1 ikke er opfyldt.

Betingelser

Betingelserne for at beskatte hele indkomsten i arbejdslandet er:

- At arbejdet i bopælslandet udføres af personen i dennes egen bolig, eller at arbejdet i bopælslandet eller i et tredjeland udgør tjenesterejse eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter. Der kan fx være tale om kurser, konferencer, messer eller lignende. Bestemmelsen finder også anvendelse på håndværkere, som af arbejdsgiveren lejlighedsvis sendes til bopælslandet for at arbejde
- At arbejdet i arbejdslandet udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 3-måneders periode
- Er arbejdet udført for en arbejdsgiver der ikke er hjemmehørende i den anden stat (arbejdslandet), skal vederlaget påhvile et fast driftssted i den anden stat (arbejdslandet) Se artikel 1, stk. 1 jf. stk. 2, litra a.
- At arbejdet skal være udført for en arbejdsgiver der er hjemmehørende i den anden stat (arbejdslandet). Arbejdsgiver må ikke have et fast driftssted i bopælsstaten. Se artikel 1, stk. 1 jf. stk. 2, litra b.

3-måneders-periode

Efter artikel 1 i [BKI nr. 36 af 28. oktober 2004](#) om den dansk-svensk grænsegængerraftale (Øresundsraftalen) skal der tages udgangspunkt i den opgjorte arbejdstid i hver 3-måneders-periode.

Dage med løn under sygdom og løn under ferie anses for arbejdsdage i arbejdslandet.

Weekend- og helligdage samt afspadseringsdage, hvor der ikke arbejdes, indgår ikke i opgørelsen af dage, hverken i bopælslandet eller arbejdslandet. Se [SKM2019.233.SR](#) om beskatning af løn for arbejde for en svensk arbejdsgiver og opgørelse af arbejdsdage i den forbindelse.

Arbejdes der blot en del af dagen i arbejdslandet, tæller dette for en fuld dag i arbejdslandet.

Eksempel 1

A bor i Sverige og begynder at arbejde i Danmark den 20. marts for en dansk arbejdsgiver. For at afgøre beskatningsretten til den indkomst, der vedrører perioden 20-31. marts omfatter den første 3-

måneders-periode tiden fra den 20. marts til den 19. juni. Fra april og frem opgøres perioden efter kalendermåneder.

For de øvrige måneder tages udgangspunkt i kalendermåneder medmindre, at opfyldelsen af artikel 1 kan ske ud fra opgørelse af en anden 3-måneders-periode end kalendermåneden.

En kalendermåned kan henføres til flere 3-måneders-perioder, og en 3-måneders periode kan begynde før og slutte efter et årsskifte.

Eksempel 2

B bor i Sverige og arbejder fra februar måned normalt en dag om ugen hjemme, og resten af ugen i Danmark for en dansk arbejdsgiver. I april måned arbejder B kun i Sverige. Arbejdsdagene i Sverige/Danmark fordeles på følgende måde: Februar 4/16, marts 5/18, april 17/0, maj 4/17 og juni 5/16. Arbejdet i Danmark udgør mindst halvdelen af arbejdstiden opgjort inden for en 3-måneders-periode. Dette gælder i dette tilfælde både i forhold til månederne før og efter april måned. Hele indkomsten beskattes i Danmark.

Hvis arbejdet i arbejdslandet ikke udgør mindst halvdelen af arbejdet i nogen af de opgjorte kalendermåneder, kan bopælslandet beskatte den del af indkomsten for den pågældende måned, som ikke er løn for arbejde udført i arbejdslandet, jf. artikel 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. For de øvrige måneder gælder, at arbejdslandet kan beskatte, hvis forudsætningerne efter artikel 1 er opfyldt.

Eksempel 3

C bor i Sverige og arbejder fra januar måned normalt hjemme i Sverige 2 dage om ugen og resten af tiden i Danmark for en dansk arbejdsgiver. I april måned arbejder C udelukkende i Sverige. I juli måned har C ferie. Arbejdsdagene i Sverige/Danmark fordeler sig på følgende måde: Januar 8/14, februar 8/12, marts 10/13, april 17/0, maj 8/13, juni 10/11 og juli 0/ 21. Arbejdet i Danmark kan ikke for april opgøres til mindst halvdelen af arbejdstiden inden for en 3-måneders periode. Betingelsen for anvendelse af artikel 1 er derfor ikke opfyldt for april, hvorfor denne situation i stedet omfattes af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 15. Da der slet ikke er udført arbejde i Danmark i april måned, skal ingen del af lønnen for april i denne situation beskattes i Danmark. I perioderne januar-marts og maj-juli udgjorde arbejdet i Danmark mere end halvdelen af arbejdstiden i en 3-måneders periode, hvorfor Danmark kan beskatte hele indkomsten i disse perioder efter artikel 1.

3-måneders-perioden opgøres ikke nødvendigvis ud fra hele kalendermåneder, se eksempel 1.

Er betingelserne for anvendelse af artikel 1 opfyldt, kan Danmark som arbejdsland beskatte arbejde i forbindelse med tjenesterejser i Sverige, der foretages af en ansat, der er hjemmehørende i Sverige. Danmark kan også beskatte løn for tjenesterejser i et tredjeland.

Tilsvarende gælder andet arbejde af lejlighedsvis karakter. Har andet arbejde i bopælslandet ikke lejlighedsvis karakter, fx fordi det knytter sig til en fast arbejdsplads i bopælslandet, kan artikel 1, ikke finde anvendelse herpå. Udtrykket "lejlighedsvis karakter" knytter sig alene til "andet arbejde" og altså ikke til tjenesterejser.

Anvendelse af Øresundsafalen på en del af lønnen

Det forekommer, at en medarbejder er forpligtet til at udføre en del af arbejdet for en anden enhed under arbejdsgiveren end det normale arbejdssted. I så fald er betingelserne i artikel 1, stk. 2, i [**BKI nr. 36 af 28. oktober 2004**](#) om den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresundsafalen) ikke opfyldt for denne del af lønnen, idet den ikke påhviler det normale arbejdssted.

Eksempel 1

En person bor i Sverige og er ansat af en svensk arbejdsgiver til at udføre arbejde for arbejdsgiverens faste driftssted i Danmark. Lønnen for dette arbejde belaster det faste driftssted.

Personen arbejder også for arbejdsgiverens hovedkontor i Sverige, og lønnen for dette arbejde belaster det svenske hovedkontor.

Når det skal afgøres om betingelserne for at anvende artikel 1 er opfyldt for den del af lønnen, der vedrører arbejdet for det faste driftssted i form af hjemmearbejde, tjenesterejser eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter i bopælslandet eller tredjelande, skal 3-måneders-perioden opgøres i forhold til den samlede ansættelse.

Hvis personen arbejder 3 dage om ugen i Danmark for det faste driftssted, er på tjenesterejse uden for Danmark 1 dag og arbejder for hovedkontoret i Sverige 1 dag, er betingelserne for at anse tjenesterejserne som arbejde i Danmark opfyldt, idet arbejdet i Danmark udgør mindst halvdelen af arbejdstiden, nemlig $\frac{3}{5}$. Danmark kan beskatte $\frac{4}{5}$ og Sverige kan beskatte $\frac{1}{5}$ af lønnen.

Hvis den samme person derimod arbejder 2 dage om ugen i Danmark for det faste driftssted, er på tjenesterejse uden for Danmark 1 dag og arbejder i Sverige 2 dage, er betingelserne for at anse tjenesterejserne som arbejde i Danmark ikke opfyldt, idet arbejdet i Danmark kun udgør $\frac{2}{5}$ af arbejdstiden. Danmark kan beskatte $\frac{2}{5}$ af lønnen efter artikel 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten og Sverige kan beskatte $\frac{3}{5}$ af lønnen.

Flere ansættelser

Hvis en person udfører arbejde for flere arbejdsgivere, skal det for det enkelte arbejdsforhold vurderes, om beskatningen skal ske efter reglerne i Øresundsafalen. Det betyder, at arbejdstiden i forbindelse med et ekstrajob, som en person udfører i Sverige, hvor denne er bosiddende, ikke medregnes ved opgørelsen af, om den pågældende har arbejdet mindst halvdelen af arbejdstiden i arbejdslandet inden for en 3-måneders-periode.

Eksempel 1

En person bor i Sverige og har en fuldtidsstilling i Danmark (7,4 timer dagligt) og derudover et deltidsjob i Sverige på 5 timer om ugen. Hvis 250 timer af de i alt 481 timer i en 3-måneders-periode, der alene vedrører den danske ansættelse, er udført i Danmark, finder Øresundsafalen anvendelse på denne indkomst, fordi over halvdelen (52 procent) af dette arbejde er udført i Danmark i den pågældende periode. Den samlede arbejdstid (i alt 65 timer) vedrørende den svenske ansættelse har ingen betydning for denne beregning.

Hjemmearbejde

Ved hjemmearbejde forstås arbejde, der udføres i bopælslandet på den pågældendes bopæl. Hjemmearbejde kan også udføres i den pågældendes sommer- eller fritidshus i bopælslandet eller efter omstændighederne på en anden overnatningsfacilitet som sædvanligvis står til rådighed for den ansatte i den pågældendes bopælsland.

Arbejde, der i hjemlandet udføres på et andet fast arbejdssted, fx et koncernforbundet selskab, fx anses ikke for hjemmearbejde.

Fradrag for pensionsbidrag til ordninger i det andet land

Grænsegængere har fradragsret i arbejdslandet for indskud til skattebegünstigede pensionsordninger i bopælslandet efter den dansk/svenske grænsegænger aftale. Se artikel 2 i [BKI nr. 36 af 28. oktober 2004](#) om den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresundsafalen).

Der ses tilsvarende bort fra arbejdsgiverens indbetalinger til ordningen ved indkomstopgørelsen. Desuden kan personer, som flytter fra det ene land til det andet fortsætte med at indskyde med fradragsret på den eksisterende ordning i det hidtidige bopælsland. Bidragene er dog kun fradragsberettigede indenfor de beløbsgrænser, som gælder i begge lande.

Bestemmelsen omfatter både lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende.

Man kan dog kun blive omfattet af artikel 2 i [BKI nr. 36 af 28. oktober 2004](#) om den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen), hvis indkomsten, som kan beskattes i arbejdslandet, udgør mindst 75 pct. af den samlede nettoindtægt fra personligt arbejde i tjenesteforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed.

En grænsegænger er i bestemmelsen defineret som en lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, som arbejder og beskattes i det ene land og bor i det andet.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med aftalens artikel 5, stk. 2, i [BKI nr. 36 af 28. oktober 2004](#) om den dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen) som bestemmer, at kildelandet har pligt til at beskatte udbetalinger, når det andet land har givet fradrag for pensionsindskud som følge af denne bestemmelse.

Se også

Se også afsnit [C.A.10.3.3](#) om fradrags - og bortseelsesret for pensionsbidrag til ordninger i Sverige.

Forholdet til social sikring

Disse regler har ikke betydning for spørgsmål om, hvor en person er socialt sikret. Om social sikring henvises til Udbetaling Danmark og information på hjemmesiden Borger.DK.

Se også

Se også afsnit [C.A.4.1.11](#) om fradrag for arbejdsmarkedsbidrag og udenlandske sociale bidrag.

Bemærk

Den tidligere grænsegængerregel blev afskaffet med virkning fra 1. januar 1997. Se TfS 1997, 62 og [Lov nr. 1215 af 27. december 1996](#).

Visse personer omfattet af reglen, kan fortsætte med at anvende denne, så længe betingelserne opfyldes. Det gælder dog ikke for personer, der er hjemmehørende i Danmark. Se artikel 4 i [Øresunds aftalen](#).

Mellem de kompetente myndigheder i Danmark og Sverige er der indgået en aftale om forståelsen af begrebet kortere afbrydelse af tjenesten, for fortsat at kunne bevare status som grænsegænger. Aftalen er gengivet som bilag til [L 122/1996](#) og i TfS 1997, 62:

De danske og de svenske kompetente myndigheder er kommet overens om at:

I. Med »kortere afbrud« i aftalen af 28. juni 1996 og artikel 31, stk. 5, i 1996-overenskomsten forstås afbrud i tjenesten i arbejdsstaten som varer:

a. højst 18 måneder per barn på grund af barsels- og børnepasningsorlov;

b sammenlagt højst 12 måneder i løbet af en periode på 36 måneder på grund af al anden ledighed end ledighed på grund af sådan sygdom, der omfattes af II (orlov, arbejdsløshed etc.).

II. Såfremt en person er fraværende fra sit arbejde på grund af sygdom, anses dette ikke for at medføre, at han ikke fortsat opfylder de i de nævnte protokolpunkter opstillede vilkår under forudsætning af, at han i hele sygdomsperioden beholder sin ansættelse.

III. En periode med hovedbeskæftigelse i bopælsstaten anses ikke for at udgøre et »kortere afbrud«.

IV. Bestemmelserne i stykkerne 4 - 6 i punkt VII henholdsvis stykkerne 4 - 6 i punkt VIII i protokollen til 1989-overenskomsten skal fortsat finde anvendelse ved fortolkningen af

bestemmelserne i stykkerne 2 og 3 i punkt VII henholdsvis stykkerne 2 og 3 i punkt VIII i 1989-overenskomsten.

V. Bestemmelserne i stykkerne 2 og 3 i punkt VII henholdsvis stykkerne 2 og 3 i punkt VIII i protokollen til 1989-overenskomsten anvendes ikke i de tilfælde, hvor ansættelsen hos en og samme arbejdsgiver varer i en sammenhængende periode, der er kortere end seks måneder. Denne gensidige overenskomst gælder under forudsætning af den svenske rigsdags godkendelse og anvendes på indkomst, der erhverves den 1. januar 1997 eller senere.

Ved gensidig aftale mellem Danmark og Sverige er der også opnået enighed om at "varigt personligt arbejde" skal forstås som ansættelse hos en og samme arbejdsgiver i en sammenlagt periode på mindst 6 måneder. Se [SKM2001.535.TSS](#). ◀

► Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2019.233.SR	Skatterådet besvarede spørgsmål om beskatning af løn for arbejde for en svensk arbejdsgiver, herunder lempelse vedrørende dobbeltbeskatning, idet spørgeren var fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Skatterådet bekræftede, at Sverige havde beskatningsretten til hele lønnen ifølge de særlige regler for grænsegængere, og at Danmark ville give exemptionslempelse med progressionsforbehold, hvis spørgeren var omfattet af svensk social sikring. Skatterådet bekræftede også, at sygedage eller feriedage skal medregnes som arbejdsdage i Sverige, at weekends og afspadseringsdage samt svenske og danske helligdage ikke skal medregnes hverken i Danmark eller Sverige, og at arbejde i Sverige en del af en dag fører til, at dagen skal medregnes som arbejdsdag i Sverige, selvom der også arbejdes en del af dagen i Danmark.	
SKM2018.543.SR	Skatterådet besvarer spørgsmål om beskatning af indkomst, fradrag af udgifter, samt lempelse af dobbeltbeskatning i tilknytning til, at en dansk bosat spørger arbejder i Sverige og lejlighedsvist har hjemmearbejde i Danmark. Spørgsmålene vedrører dels spørgerens nuværende arbejde i Sverige for en offentlig arbejdsgiver, dels spørgerens påtænkte arbejde for en privat svensk arbejdsgiver.	



C.F.9.2.14.8.3 Norden - Bistandskonvention og trækaftale

Indhold

Dette afsnit handler om den nordiske bistandsoverenskomst og trækaftale.

Afsnittet indeholder:

- Aftale mellem de nordiske lande om bistand i skattesager (nordisk bistandskonvention)
- Aftale om opkrævning og overførsel af skat (trækaftale).

Den 7. december 1989 indgik Danmark overenskomst med de nordiske lande om bistand i skattesager. Aftalen indeholder bl.a. regler om gensidig bistand med inddrivelse af skatter samt udveksling af oplysninger. Se [BKI nr. 42 af 30.04.1992.](#)

Mellem de nordiske lande er der indgået to supplerende aftaler (bistandsaftale og trækaftale) i forhold til BKI nr. 42 af 30.04.1992 artikel 20. Overenskomsterne foreligger som bilag i [CIR nr. 174 af 03.12.1997.](#)

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om artikel 26 om udveksling af oplysninger
- Afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger
- [CIR nr. 174 af 03.12.1997.](#)

Aftale mellem de nordiske lande om bistand i skattesager (nordisk bistandskonvention)

Aftalen svarer til dele af modeloverenskomsten. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger. Se også afsnit [G.A.3.6.2.2.3.1](#) om den nordiske bistandsaftale.

Aftale om opkrævning og overførsel af skat (trækaftale)

Trækaftalen er en aftale, der skal forhindre, at der trækkes skat i 2 nordiske lande af samme indkomst. Hvis det efterfølgende viser sig, at skatten skulle have været betalt i et andet land, er der desuden regler om overførsel af den allerede betalte forskudsskat til det land, der har beskatningsretten. Se [CIR nr. 174 af 03.12.1997](#), bilag 2. Aftalen omfatter ikke Grønland.

I de tilfælde, hvor trækaftalen begrænser de danske skattemyndigheders mulighed for at opkræve forskudsskat, kan lønmodtageren foretage frivillige indbetalinger af skatterater. Hvis lønmodtageren har lønindkomst fra Danmark, kan lønmodtageren alternativt anmode sin danske arbejdsgiver om at anvende en højere trækprocent, så skatten bliver betalt i løbet af året. En sådan anmodning om en højere trækprocent skal fremsættes skriftligt og kan kun fremsættes én gang inden for samme kalenderår. Indeholdelsesprocenten kan kun begæres forhøjet med et helt tal. Se [KSL § 48](#), stk. 9, jf. § 24 i [BEK nr. 2104 af 23.11.2021.](#)

Kompetent myndighed og administration af trækaftalen:

Skattestyrelsen, Udland
Nordisk Træk
Sorsigvej 35
6760 Ribe

Henvendelse pr. mail til Nordisktraek@sktst.dk

I. Indledende bestemmelser

Artikel 1: Skatter som omfattes af overenskomsten

Denne overenskomst finder anvendelse på indkomstskatter som er omfattet af aftalen mellem de nordiske lande for at undgå dobbeltbeskatning.

Artikel 2: Definitioner

Medmindre andet fremgår af sammenhængen, har følgende udtryk disse betydninger:

- "pension" betyder udbetalinger efter bestemmelserne i artikel 18 i aftalen mellem de nordiske lande for at undgå dobbeltbeskatning,
- "skat" betyder sluskat eller forskudsskat, som skal erlægges til modregning i slusatten. Hvis der kun benyttes sluskat eller forskudsskat, benyttes disse udtryk, så kildeskat på arbejdsindkomst og pension sidestilles med disse udtryk,
- "bopælsstaten" betyder det land, hvor en person er hjemmehørende,
- "arbejdsstaten" betyder det land, hvor en person udfører arbejde, som er omfattet af denne overenskomst, og hvor personen ikke bor,
- "den ansøgende stat" betyder det land, som anmoder et andet land om at overføre skat,
- "den anmodede stat" betyder det land, som fra et andet land bliver anmodet om at overføre skat.

At forskudsskat er betalt, betyder at skatten er betalt eller indeholdt i en arbejdstagers løn eller pensionsudbetaling, også selvom skatten ikke er indbetalt til skattemyndighederne i det land, der er anmodet om at overføre skat.

Andre udtryk, der forekommer både i denne overenskomst og DBO'en, skal have den betydning, som udtrykket har efter denne aftale.

Ethvert udtryk som ikke er omtalt i denne artikel, skal tillægges den betydning, som det har på dette tidspunkt i det lands interne skattelovgivning som anvender overenskomsten.

II Opkrævning af skat af arbejdsindkomst

Artikel 3: Forskudstræk i bopælslandet

Hvis det antages af bopælslandet (Danmark), at arbejdet i ét af de andre nordiske lande ikke kommer til at vare i en eller flere perioder, der tilsammen vil overstige 183 dage inden for en 12 måneders periode, og det står klart, at vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i Danmark, skal der betales forskudsskat til Danmark. Se artikel 3, stk. 1,

Skattemyndigheden i arbejdslandet, fx Norge, skal i sådanne tilfælde undlade at kræve forskudsskat. Det er dog en forudsætning, at det ved skriftlig meddelelse fra de danske myndigheder godtgøres, at indeholdelse af forskudsskat sker her. Dette sker ved udstedelse af blanket NT 1 (02.015), der attesteres af Skattestyrelsen.

Anser bopælslandet at det vederlag som udbetales, skal belaste et fast driftssted i arbejdslandet, skal bopælslandet ikke indeholde forskudsskat. Se artikel 3, stk. 2.

I tilfælde, hvor det efterfølgende viser sig, at arbejdet i Norge kommer til at vare mere end 183 dage eller belaste et fast driftssted i Norge, overgår beskatningsretten til Norge, som herefter skal have forskudsskatten indbetalt.

Skattemyndighederne i arbejdslandet (Norge) underretter skattemyndighederne i bopælslandet (Danmark) om, at forskudsskatten trækkes i arbejdslandet (Norge). Dette sker ved hjælp af blanket NT 3 (02.017) eller lignende dokumentation, fx kopi af norsk skattekort. Når meddelelsen er modtaget, skal skattemyndigheden i bopælslandet (Danmark) efter anmodning fra arbejdstager udstede en blanket NT 2 (02.016), hvorefter de danske skattemyndigheder bekræfter, at der ikke skal trækkes forskudsskat i Danmark. Se artikel 3, stk. 3.

Artikel 4: Forskudsskat i arbejdslandet (kildelandet)

Skal vederlaget beskattes i arbejdsstaten efter DBO'en, kan forskudsskat opkræves i denne stat.

Der skal ske underretning som i artikel 3. Når bopælslandet har modtaget underretning fra arbejdsstaten, skal bopælslandet ikke længere opkræve forskudsskat.

Artikel 5: Arbejdsudleje

Finder skattemyndighederne i arbejdslandet, at der foreligger udleje af arbejdskraft, kan forskudsskat opkræves der.

Det beror på en samlet bedømmelse om arbejdstager er arbejdsudlejet. Udgangspunktet, når arbejdstager stilles til rådighed af en anden person, for at udføre arbejde i en andens virksomhed i arbejdslandet, er at arbejdstageren er arbejdsudlejet. Det er en betingelse, at denne virksomhed er hjemmehørende eller har fast driftssted i arbejdslandet og at udlejeren ikke er ansvarlig for og ikke bærer risikoen for arbejdsresultatet. Se artikel 5, stk. 1.

Ved bedømmelsen skal der især lægges vægt på

- om den overordnede ledelse af arbejdet påhviler hvervgiveren,
- om arbejdet udføres på en arbejdsplads, som hvervgiveren disponerer over, og som han bærer ansvaret for,
- om vederlaget til udlejeren beregnes efter den tid, arbejdstageren har brugt, eller om der er anden sammenhæng mellem vederlaget og den løn arbejdstageren får,
- om hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed af hvervgiveren og
- om udlejeren ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer.

Se artikel 5, stk. 2.

Der skal ske underretning som i artikel 3. Når bopælslandet har modtaget underretning fra arbejdslandet, skal bopælslandet ikke længere opkræve forskudsskat. Se artikel 5, stk. 3.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.3.1.4.1](#) om arbejdsudleje - nye regler
- [KSL § 2](#), stk. 1, nr. 3.

Artikel 6: Gensidig aftale ved uenighed om opkrævning af forskudsskat

Er de to lande uenige om hvem der skal opkræve forskudsskatten, skal spørgsmålet afgøres ved gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder i de kontraherende lande. Se artikel 6, stk. 1.

Når landene ikke til enighed, må der indtil spørgsmålet er afgjort, ikke opkræves skat i

- arbejdslandet, hvis spørgsmålet skal afgøres efter artikel 3,
- bopælslandet, hvis spørgsmålet skal afgøres efter artikel 4 eller 5.

Se artikel 6, stk. 2.

Artikel 7: Grænsegængere

Hvis der i DBO'en eller i særskilte overenskomster er bestemmelser om grænsegængere, skal bestemmelserne i artikel 3-6 ikke anvendes på sådan indkomst. Se artikel 7, stk. 1.

III Overførsel af skat

Artikel 8: Generelt om overførsel af skat

Er der betalt forskudsskat af arbejdsindkomst, pension eller indkomst ved erhvervsvirksomhed, kan den betalte skat, efter anmodning fra den kompetente myndighed i bopælslandet, overføres til dette land for der at blive godskrevet den skattepligtige som skat på indkomsten.

Artikel 9: Anmodning om overførsel af skat eller pension af forskudsskat

Er forskudsskat af arbejdsindkomst eller pension betalt i et andet land end det, som efter DBO'en har beskatningsretten, skal skatten overføres til det land der har beskatningsretten, når landet har anmodet om det. Anmodningen skal være kommet frem til den kompetente myndighed i Danmark (Skattestyrelsen, Nordisktræk@sktst.dk) og på Færøerne senest 1. februar, i Norge senest 1. april og i Finland, Island og Sverige senest 31. maj i det år, der følger indkomståret. Se artikel 9, stk. 1 og 2.

Det beløb der overføres skal ikke være større end den forskudsskat, der skulle være blevet betalt til det land der har beskatningsretten efter lovgivningen i det land. Beløbet skal heller ikke være større end beløb, der er betalt til forskudsskat i det anmodede land. Er indkomsten skattefri i det anmodede land, hindre det ikke overførsel af forskudsskat, som efter de foreliggende oplysninger på opkrævningstidspunktet burde være betalt i dette land. Se artikel 9, stk. 3.

Praksis ved overførsel af skat til et andet nordisk land (minimum 2.500 kr.)

I de tilfælde, hvor den skattepligtige indberetter via tastselv, og anmoder om lempelse ved skatteberegningen, fordi et arbejde for en dansk arbejdsgiver er udført i et af de øvrige nordiske lande, skal den danske skattemyndighed, før eventuel overskydende skat udbetales, fremsende en forespørgsel til det pågældende land, hvor den skattepligtige har udført arbejde, om det andet land har et skattekrav på den skattepligtige. Dette gøres ved hjælp af blanket NT 5.

Hvis det andet nordiske land har et skattekrav på den skattepligtige og ønsker forskudsskatten overført, skal landet anmode Skattestyrelsen om overførsel af skat. Det sker ved blanket NT 4.

Skattestyrelsen, Nordisk Træk, fremsender herefter den modtagne NT 4 blanket til told- og skatteforvaltningen, og anmoder om at årsopgørelsen ændres for det pågældende år og overføre overskydende skat til Skattestyrelsen, Nordisk Træk.

Skattestyrelsen, Nordisk Træk, foretager afregning til de udenlandske myndigheder og eventuel restbeløb renteberegnes og returneres til den skattepligtiges told- og skatteforvaltning til udbetaling til den skattepligtige efter eventuel modregning i danske krav.

Hvis det viser sig, at Danmark har beskatningsretten til en indkomst, som en skattepligtig har tjent ved arbejde i et af de andre nordiske lande, fremsendes anmodning om overførsel af skat på blanket NT 4 til Skattestyrelsen, Nordisk Træk. Herefter foranlediger Skattestyrelsen skatten overført til Danmark.

Når skatten er modtaget, udfærdiger Skattestyrelsen, Nordisk Træk, en fiktiv oplysningsseddel (s74), hvor den modtagne skat anføres som indeholdt A-skat. Oplysningssedlen fremsendes herefter til den told- og skatteforvaltning, der har bedt om oplysningssedlen til manuel indberetning til slutsystemet. Herefter udskrives der en ændret årsopgørelse.

Artikel 10: Anmodning af overførsel af skat inden 3 år efter indkomstårets udløb

Fremsættes der anmodning om overførsel af skat inden 3 år efter indkomstårets udløb, skal skat, der er betalt i det anmodede land, overføres til det land, som efter DBO'en har fortrinsret til at beskatte indkomsten. Anmodningen skal fremsættes efter de tidspunkter, der er nævnt i artikel 9, men inden 3 år efter indkomstårets udløb. Blanket NT 4 (02.018). Se artikel 10, stk. 1.

Det anmodede land kan begrænse overførslen til det beløb, som den betalte skat overstiger skattekravet i indkomståret med, efter indkomsten er fritaget for beskatning eller efter credit er indrømmet for den endelige skat af indkomsten i det land, der har anmodet om overførslen. Se artikel 10, stk. 2.

Artikel 11: Anmodning af overførsel af skat senere end 3 år efter indkomstårets udløb

Fremsættes der anmodning om overførsel af skat senere end 3 år efter indkomstårets udløb, kan overførsel ske efter artikel 10. Beløbet, der overføres, kan dog begrænses yderligere af det anmodende land til andre krav, der ikke vedrører indkomståret. Blanket NT 4 (02.018). Se artikel 11.

Artikel 12: Tilbagebetaling

Er der betalt forskudsskat i flere lande, skal det land, der efter artikel 6, ikke skal opkræve skatten, tilbagebetale skatten. Blanket NT 5 (02.019). Se artikel 12, stk. 1.

Opstår der spørgsmål om tilbagebetaling af skat og har et land anmodet om tilbagebetaling på blanket NT 4 (02.018), skal tilbagebetalingen afvente at landet har fremsat anmodning om overførsel af skatten indenfor det tidsrum, der er angivet i artikel 9, stk. 2. Hvis den skattepligtige selv anmoder om tilbagebetaling af skatten, skal stk. 3 anvendes. Se artikel 12, stk. 2.

Skal der ske tilbagebetaling af for meget betalt skat af indkomst, der er erhvervet i et andet land, og dette land ikke har fremsat krav om overførsel, skal dette land underrettes om det på blanket NT 5 (02.019), inden tilbagebetalingen finder sted. Ønsker det andet land skatten overført, skal der sendes et krav på blanket NT 4 (02.018), inden 30 dage efter underretningen. Se artikel 12, stk. 3.

Artikel 13: Rente

Der skal ikke betales rente af det overførte beløb. Se artikel 13.

Artikel 14: Underretning og anmodninger

Underretning efter artikel 3-6 skal indeholde oplysning om

- arbejdstagers navn og fødselsdato samt adresse og beskatningssted i begge lande,
- arbejdsgiverens navn og adresse i begge lande, og
- det tidsrum som forskudsskatten er betalt for.

Er oplysningerne ikke tilstrækkelige til at danne grundlag for en beslutning om, at forskudsskattetræk ikke skal foretages, skal der straks underrettes om det til det pågældende land. Se artikel 14, stk. 1.

Underretninger efter artikel 12, skal indeholde oplysninger om

- den skattepligtiges navn og fødselsdato/identifikationsnummer og adresse i begge lande,
- den indkomst og indkomstperiode, som tilbagebetalingen vedrører,
- arbejdsgiverens/udbetalers navn og adresse (i tilfælde af arbejdsindkomst eller pension), og
- den skattepligtiges civilstand.

Se artikel 14, stk. 2.

Anmodning om overførsel af skat efter artiklerne 9-11 skal indeholde oplysninger om:

- arbejdstagers navn og fødselsdato samt adresse og beskatningssted i begge lande,
- den indkomst og indkomstperiode, som skatten vedrører, og
- det beløb, der skal overføres.

Se artikel 14, stk. 3.

Meddelelserne skal så vidt muligt også indeholde arbejdstagerens personnummer i begge lande, samt arbejdsgiverens identifikationsnummer i begge lande og meddelelserne eller anmodningerne sendes gennem de kompetente myndigheder i landene. Se artikel 14, stk. 4 og 5.

Blanketter til brug for skattefritagelser:

- NT 1 (02.015)
Erklæring om indeholdelse af forskudskat i Danmark ved arbejde for dansk arbejdsgiver i et andet nordisk land - attesteres af Skattestyrelsen.
- NT 2 (02.016)
Erklæring om fritagelse for skattetræk i løn erhvervet fra dansk arbejdsgiver for arbejde udført i et andet nordisk land - attesteres af Skattestyrelsen.
- NT 3 (02.017)
Meddelelse om at træk af a-skat sker i arbejdsstaten - attesteres af Skattestyrelsen.

Blanketter til brug for tilbud eller krav om overføring af skat i forbindelse med
TRÆKAFTALEN:

- NT 4 (02.018)
Krav om overføring af skat i henhold til Nordisk overenskomst om opkrævning og overførsel af skat (trækaftalen) - udfyldes af Skattestyrelsen og sendes til Skattestyrelsen, Nordisktraek@sktst.dk.
- NT 5 (02.019)
Tilbud om overføring af skat i henhold til Nordisk overenskomst om opkrævning og overførsel af skat (trækaftalen) - udfyldes af Skattestyrelsen og sendes til Skattestyrelsen, Nordisktraek@sktst.dk.
- NT 4 S (02.022)
Krav om overføring af selskabsskat i henhold til Nordisk overenskomst og overførsel af skat (trækaftalen) - udfyldes af Skattestyrelsen og sendes til Skattestyrelsen, Nordisktraek@sktst.dk.
- NT 5 S (02.023)
Tilbud om overføring af skat i henhold til Nordisk overenskomst om opkrævning og overførsel af skat (trækaftalen) - udfyldes af Skattestyrelsen og sendes til Skattestyrelsen, Nordisktraek@sktst.dk.

Artikel 15: Overenskomstens anvendelse

De kompetente myndigheder i de kontraherende lande kan aftale nærmere om anvendelsen af bestemmelserne i overenskomsten. Se artikel 15.

Artikel 16: Ikrafttræden

Overenskomsten træder i kraft den 1. januar 1998 og finder anvendelse på sager, som efter ikrafttrædelsen er indgået til den kompetente myndighed i det anmodede land. Se artikel 16.

C.F.9.2.14.9 Nordirland

Om Nordirland, se afsnit [C.F.9.2.18.17](#) om Storbritannien.

C.F.9.2.14.10 Nordmakedonien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Nordmakedonien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.14.10.1](#))
- Nordmakedonien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.14.10.2](#))

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse
DBO	20.03.2000	L 23 af 04.10.2000	Lov nr. 1025 af 22.11.2000	BKI nr. 2 af 25.01.2001	14.12.2000
Aftale Gensidig administrativ bistand	17.02.1998	-	-	BKI nr. 20 af 03.08.1998	23.08.1998

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Nordmakedonien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. januar 2020. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.ujp.gov.mk/en om Nordmakedoniens skattemyndighed.

C.F.9.2.14.10.2 Nordmakedonien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også territorialfarvandet, som det er fastlagt efter folkeretten.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver trafik med skib, fly eller køretøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet, flyet eller køretøjet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 5, fremgår, at når en afhængig agent handler på et foretagendes vegne i en stat, og personen har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn i denne stat, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stk. 4, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke.

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om sekundær justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: International trafik

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter også fortjeneste fra udlejning af containere, herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECDs modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#)

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct., og har ejet det uafbrudt i mindst 1 år og udbyttet fastsættes indenfor denne periode, af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab)

anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 5 pct.

Hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller anden lignende institution, der udbyder pensionsordninger på nærmere bestemte kriterier, se art. 10, stk. 2, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor det modtagende selskab driver erhverv, i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 5 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i 183 dage eller mere inden for det pågældende skatteår (kalenderår). Se artikel 14, stk. 1, litra b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

xxDet er en betingelse for anvendelse af 183-dages-reglen, at arbejdsgiveren er hjemmehørende i bopælslandet. Se artikel 15, stk. 2, litra b.xx

Vederlag for personligt arbejde udført ombord på et skib der anvendes i international trafik kan kun beskattes der, hvor ejer af foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3.

Vederlag for personligt arbejde udført ombord i et fly eller et køretøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 4.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 5.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 21 om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesmedlemmer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis en kunstner eller sportsudøver optræder inden for rammerne af et udvekslingsprogram på kultur- og sportsområdet, der er anerkendt af begge lande, kan indkomsten kun beskattes i den optrædendes bopælsland. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Pensioner og andet vederlag, der stammer fra tidligere tjenesteforhold kan beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1.

Regel - livrenter

Livrenter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 2.

Undtagelse - livrenter

Livrenter kan beskattes i kildelandet, hvis:

- modtageren har været hjemmehørende i kildelandet, og
- bidragene til pensionsordningen var fradragsberettigede i kildelandet

Se artikel 18, stk. 2.

Overgangsregel

Pensioner, livrenter eller andet lignende vederlag fra en pensionskasse, der er etableret i det ene land (kildelandet) kan ikke beskattes i kildelandet, hvis modtageren af pensionen mv. blev hjemmehørende i bopælslandet senest den 14. december 2000.

Sociale ydelser

Sociale ydelser, herunder sociale pensioner, kan beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1.

"Livrente" betyder en fastsat sum, der er periodisk betalbar til fastsatte tidspunkter, enten for livstid eller for et bestemt tidsrum, som lader sig bestemme. Betalingerne skal ske efter en forpligtelse til at præstere disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag i penge eller penges værdi. Se artikel 18, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Studerende og lærlinge, som er omfattet af artikel 20, skal med hensyn til beskatning af stipendier, legater og lønindkomst være omfattet af samme fritagelser, som under samme omstændigheder gælder for personer, der er statsborgere i opholdslandet. Se artikel 20, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Professorer og lærere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag til professorer og lærere for undervisning eller forskning ved et universitet, en læreanstalt, en skole eller en anden godkendt uddannelsesinstitution beskattes ikke i opholdslandet, hvis:

- opholdet ikke overstiger 2 år fra personens første besøg med det formål at undervise eller forske, og
- personen er eller var hjemmehørende i det andet land umiddelbart før besøget i opholdslandet, og
- vederlaget betales af kilder uden for opholdslandet, og
- forskning udføres i offentlighedens interesse og ikke hovedsageligt til fordel for private interesser

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#) om professorreglen
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen

Artikel 22: Forskellige regler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Ansøgning om tilbagebetaling af for meget betalt skat i kildelandet, skal indgives til de kompetente myndigheder inden 3 år efter udløbet af det kalenderår, hvor skatten blev pålignet.

Se også

Se også DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Andre indkomster

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 24: Formue

Artiklen svarer til til OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Artikel 25: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, der efter overenskomsten kan beskattes i det andet land. Se artikel 25, stk. 1, litra a og b, og stk. 2, litra a og b.

Begge lande giver lempelse efter metoden exemption med progression på skat af indkomst, der kun kan beskattes i det andet land. Se artikel 25, stk. 1, litra c, og stk. 2, litra c.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 26: Ikke-diskriminering

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 27: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 28: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

Overenskomsten trådte i kraft den 14. december 2000 og har virkning fra den 1. januar 2001.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artikel svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.14.11 Norge

Norge har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 1995 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. juni 2011. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Om Norge, se i øvrigt afsnit [C.F.9.2.14.8](#) om Norden.

C.F.9.2.14.12 Oman

Oman har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. november 2020. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.15 Pakistan - Portugal

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Pakistan ([C.F.9.2.15.1](#))
- Panama ([C.F.9.2.15.2](#))
- Papua Ny Guinea ([C.F.9.2.15.3](#))
- Paraguay ([C.F.9.2.15.4](#))
- Peru ([C.F.9.2.15.5](#))
- Polen ([C.F.9.2.15.6](#))
- Portugal ([C.F.9.2.15.7](#)).

C.F.9.2.15.1 Pakistan

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Pakistan - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.15.1.1](#))
- Pakistan - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.15.1.2](#))

C.F.9.2.15.1.1 Pakistan - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	22.10.1987	-	-	BKI nr. 93 af 09.11.1987	22.10.1987	Virkning g 01.01.1988
Protokol	02.05.2002	L 14 af 02.10.2002	Lov nr. 969 af	BKI nr. 1 af	28.12.2002	Virkning g

			04.12.2002	09.01.2003		01.01.2003 Vedr. art. 2, 8 og 24
--	--	--	----------------------------	----------------------------	--	---

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Pakistan har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 2017. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Pakistans skatteår løber fra den 1. juli - den 30. juni.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel:

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter

Se også

Se også www.fbr.gov.pk for Pakistans skattemyndighed.

C.F.9.2.15.1.2 Pakistan - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende protokol til DBO'en, punkt a - i.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Pakistan har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2022.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2022.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausele i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT".

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om den forenklede bestemmelse om begrænsning af fordele (også kendt som LOB-bestemmelsen).

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 8 - 13, svarer til artikel 29, stk. 1 - 7, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.
- [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.
- [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.
- [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en er ændret ved protokol af den 2. maj 2002, artikel 1.

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til:

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og

- andre aktiviteter med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1, i DBO'en.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et bygnings-, anlægs-, samle- eller monteringsarbejde anses for et fast driftssted, når det varer mere end 6 måneder. Dette gælder også for tilsynsførende virksomhed i forbindelse med ovennævnte arbejder. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

Forsikringsforetagende anses for at have fast driftssted der, hvor de opkræver præmier. Se artikel 5, stk. 6, i DBO'en.

Virksomhed på land med borerigge udgør et fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en periode på 6 måneder indenfor en 12-måneders periode. Se protokollen til DBO'en, punkt a.

Et fast forretningssted, der udfører tjenester, der er så fjerne fra den faktiske overskudsfrembringelse, at det er vanskeligt at henføre nogen fortjeneste til det omhandlede faste forretningssted, udgør ikke et fast driftssted. Se protokollen til DBO'en, punkt b.

Bemærk

Artikel 5 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f, om opretholdelsen af et fast driftssted udelukkende ved at kombinere de omstændigheder, der i øvrigt er nævnt i bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Når det gælder faste driftssteder beliggende i tredjelande, medfører Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en, at MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, finder anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, indeholder en anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.

Reglen i MLI'ens artikel 10, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 5. MLI'ens artikel 12, stk. 1, erstatter artikel 5, stk. 5, litra a i DBO'en. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 7, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4 som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1.10](#) om MLI'ens artikel 10.
- [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.
- [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.
- [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Der er indsat en ny artikel 8 i DBO'en ved [protokol af 2. maj 2002](#), artikel 2.

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik kan beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendes virkelige ledelse har sit sæde. Sådan fortjeneste, som erhverves fra kilder i den anden kontraherende stat, kan imidlertid også beskattes i denne anden stat i henhold til denne stats lovgivning, men skal nedsættes med 50 pct. Pakistanske fragtskatter skal således nedsættes med halvdelen, se bemærkningerne til [L14/2002](#). Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med op til 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er et selskab, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Der er ikke krav om, at det modtagende selskab skal have en bestemt kapitalandel i det udbetalende selskab. Nedsættelsen af udbyttekildeskatten til maksimalt 15 pct. gælder alene for selskaber. Der gælder således ingen nedsættelse af udbyttekildeskatten for fysiske personer. Se artikel 10, stk. 2, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligtig - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2, i DBO'en. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Kildelandet kan ikke beskatte renter som betales til regeringen eller nationalbanken, ligesom renter fra Pakistan vedrørende et lån fra Danmark, der er godkendt af Pakistans regering, er fritaget for beskatning i Pakistan. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst, artikel 12, i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 12 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende eller fra det land, hvor en politisk underafdeling eller lokal myndighed, som betaler royalties, er hjemmehørende.

Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Honorarer for teknisk bistand

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 13 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Honorarer for teknisk bistand kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte honorarer for teknisk bistand med højst 12 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 13, stk. 1 og 2, i DBO'en.

Artikel 13 i DBO'en indeholder en definition af begrebet honorar for teknisk bistand. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også DBO'en artikel 13 for det nærmere indhold af bestemmelsen.

Artikel 14: Kapitalgevinster

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 14, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste ved salg af aktier i et selskab, hvor aktiverne hovedsageligt består af fast ejendom, kan beskattes i det land, hvor selskabet er hjemmehørende. Ordet "hovedsageligt" betyder at mindst 50 pct. af selskabets formue skal bestå af fast ejendom.

Fortjeneste ved salg af aktier, som udgør mindst 30 pct. af aktiekapitalen i et selskab, kan beskattes i det land, hvor selskabet er hjemmehørende. Se artikel 14, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 14, stk. 4, af MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan beskatte indkomst ved frit erhverv hvis:

- opholdet i en eller flere perioder tilsammen udgør eller overstiger 183 dage i det pågældende skatteår, eller
- arbejdet udføres for en person, som er hjemmehørende i kildelandet eller
- arbejdet betales af et fast driftssted eller et fast sted i kildelandet og indkomsten overstiger 75.000 rs. (PKR) i et skatteår eller modværdien heraf i danske kroner

Skatteåret i Pakistan løber fra den 1. juli - den 30. juni.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 16: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til skatteåret. Skatteåret i Pakistan løber fra den 1. juli - den 30. juni.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller et luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 16, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 16, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 17 i DBO'en om bestyrelseshonorarer og løn til visse ledende funktionærer
- Artikel 18 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 20 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 22, stk. 5, i DBO'en om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 17: Bestyrelseshonorarer

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte gage, løn og lignende vederlag til en funktionær i en ledende direktørstilling. Se artikel 17, stk. 2, i DBO'en.

"Ledende direktørstilling" omfatter en begrænset gruppe stillinger, som indebærer hovedansvaret for den almindelige ledelse af selskabets forretninger, bortset fra bestyrelsesmedlemmernes arbejde. Udtrykket omfatter en person, som handler både som medlem af bestyrelsen og som direktør i ledende direktørstilling. Se protokollen til DBO'en, punkt f.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16 om bestyrelsesmedlemmer.

Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 18 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bemærk

Artikel 18 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 20, stk. 1, i DBO'en om vederlag for offentligt hverv eller artikel 16 i DBO'en eller 17 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 20, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 19: Pensioner, sociale sikringsydelser, livrenter og underholdsbidrag

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Pensioner, livrenter og sociale sikringsydelser kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 19, stk. 1, i DBO'en.

Artikel 19 i DBO'en omfatter alle pensioner, både offentlige og private, og uanset om de har forbindelse med et tidligere tjenesteforhold.

Underholdsbidrag og andre tilsvarende ydelser kan kun beskattes i bopælslandet, forudsat at modtageren er skattepligtig af beløbet i bopælslandet. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 20: Offentlige hverv

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 20 i DBO'en omfatter kun løn for varetagelse af offentlige hverv. Pension for varetagelse af offentlige hverv er omfattet af artikel 19 i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i artikel 20 i DBO'en og ikke af artikel 18 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 21: Studerende

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Studerende ved et universitet, et college eller en skole, og erhvervspraktikanter beskattes ikke i opholdslandet af:

- beløb, som han modtager fra udlandet til sit underhold, sit studium eller sin uddannelse
- legater, ydelser, tilskud eller stipendier, uanset om de udbetales fra udlandet eller opholdslandet

- vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet,
 - som står i forbindelse med studierne eller uddannelsen eller
 - er nødvendige for hans underhold (gæstestuderendefradrag)

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før den 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende.

Artikel 21 i DBO'en omfatter også personer, der modtager ydelser, tilskud eller stipendier fra en religiøs, velgørende, videnskabelig eller uddannende organisation, som hovedsageligt er tildelt som hjælp til studier eller forskning.

Bemærk

Modeloverenskomstens krav om, at den studerende skal være hjemmehørende i det andet land umiddelbart før besøget i opholdslandet, er ikke medtaget i artikel 21 i DBO'en.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 22: Virksomhed uden for kysten

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 22 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 22 i DBO'en omfatter virksomhed uden for kysten i forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af havbunden og dens undergrund og deres naturforekomster (kulbrintevirksomhed). Se artikel 22, stk. 2, i DBO'en.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller personel) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og andre hjælpefartøjer. Se artikel 22, stk. 4, i DBO'en.

Løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed kan beskattes i det land, hvor virksomheden udføres, hvis arbejdet i dette land udføres i en periode der sammenlagt overstiger 30 dage inden for en 12-måneders-periode. Se artikel 22, stk. 5, litra a, i DBO'en.

Løn i forbindelse med forsyningsvirksomhed kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 22, stk. 5, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen

MLI'en

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 22, stk. 3, af MLI'ens artikel 14, stk. 1. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Artikel 23: Andre indkomster

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Se artikel 23, stk. 3, i DBO'en. Det gælder dog ikke tredjelandsindkomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 24 i DBO'en er ændret ved protokol af den 2. maj 2002, artikel 3.

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Pakistan kan beskatte efter overenskomsten. Se artikel 24, stk. 2, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Pakistan, nedsættes den danske skat efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Pakistan. Se artikel 24, stk. 2, litra c, i DBO'en.

Matching credit

Danmark giver matching credit på skat af erhvervsvirksomhed uden for den finansielle sektor, industrielle royalties og honorarer for teknisk bistand. Se protokollen til DBO'en, artikel 3, litra a, c og d.

Udbytter udloddet fra pakistanske datterselskaber til danske moderselskaber er fritaget for beskatning i Danmark, når datterselskabet driver virksomhed i Pakistan uden for den finansielle sektor. Se protokollen til DBO'en, artikel 3, litra b.

Pakistan giver creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 1, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 26, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Pakistans indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og Pakistans lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artikel 27 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 27 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 22. oktober 1987 og har virkning fra den 1. januar 1988.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse

Artikel 31 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

C.F.9.2.15.2 Panama

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl. nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	12.11.2012	-	-	BKI nr. 6 af 29. april 2014	28.12.2013	Virkning skatteperioder der begynder på eller efter 28.12.2013 Straffesager 28.12.2013

Panama har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juli 2017. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modeloverenskomsten. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.15.3 Papua Ny Guinea

Papua Ny Guinea har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2023. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

C.F.9.2.15.4 Paraguay

Paraguay har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. november 2021. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.15.5 Peru

Peru har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2018. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.15.6 Polen

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Polen - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.15.6.1](#))
- Polen - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.15.6.2](#))

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	06.12.2001	<u>L 96 af 06.02.2002</u>	<u>Lov nr. 268 af 08.05.2002</u>	<u>BKI nr. 2 af 09.01.2003</u>	31.12.2002	Virkning 01.01.2003 Art. 14, stk. 3, om beskatning af søfolk får virkning med tilbagevirkende kraft
Protokol	07.12.2009	<u>L 111 af 27.01.2010</u>	<u>Lov nr. 428 af 28.04.2010</u>	<u>BKI nr. 65 af 21.12.2010</u>	25.11.2010	Virkning 01.01.2011
Aftale Administrativ bistand i skattesager	23.10.2003	-	-	<u>BKI nr. 1 af 13.02.2004</u>	23.10.2003	-
Aftale Administrativ bistand i toldsager	02.06.1992	-	-	<u>BKI nr. 123 af 10.20.1992</u>	13.11.1992	-

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Polen har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 1997 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. oktober 2011. Se TfS 1999, 196 og afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Med virkning fra den 14. februar 2006 er der ophævet en reservation i relation til konventionen. Se [SKM2006.661.SKAT](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.mf.gov.pl for Polens skattemyndighed.

C.F.9.2.15.6.2 Polen - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 29.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32 som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Polens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Polen har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Polens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Polens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenkede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Polens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.
- [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.
- [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.
- [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra artikel 1 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Polens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere finder MLI'ens artikel 3, stk. 2, anvendelse. MLI'ens artikel 3, stk. 2, vedrører begrænsning af lempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til artikel 2 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra artikel 3 i OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og omfatter hele det område, hvor dansk skattelovgivning er i kraft.

DBO'en omfatter ikke Grønland og Færøerne.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med skib, fly eller køretøj, der anvendes af et foretagende, som har sin virkelige ledelses sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde hvor skibet, flyet eller køretøjet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Polens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra artikel 5 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Boreplatforme, anlæg eller skibe, der anvendes ved efterforskning efter naturforekomster - men ikke ved den efterfølgende udvinding af sådanne - udgør kun et fast driftssted, hvis arbejdet strækker sig over mere end 90 dage. Det er ikke muligt for forbundne foretagender at omgå dette ved at arrangere sig sådan, at det ene foretagende foretager efterforskning i fx 60 dage, hvorefter det andet foretagende fortsætter arbejdet de følgende 60 dage. I sådanne tilfælde lægges perioderne sammen. Se artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 5, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1. om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 6, i DBO'en fremgår det, at hvis en afhængig agent, som handler på et foretagendes vegne, og denne person i en af staterne har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i artikel 5, stk. 5, i DBO'en og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i artikel 5, stk. 5, i DBO'en.

Artikel 5, stk. 7, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, artikel 5, stk. 8. som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til artikel 6 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra artikel 7 i DBO'en OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Fortjeneste ved international trafik

Artikel 8 i DBO'en afviger fra artikel 8 i OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved driften af skibe og fly i international trafik, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Artikel 8 i DBO'en omfatter også fortjeneste ved drift af køretøjer. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Artiklen omfatter desuden fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), som anvendes til transport af varer i international trafik. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra artikel 10 i OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav og ejertidskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, og har ejet denne del af kapitalen i en uafbrudt periode på mindst et år, hvor udbyttet fastsættes inden for denne periode, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog ikke beskatte udbytter.

Hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller anden lignende institution, der udbyder pensionsordninger på nærmere bestemte kriterier, jf. art. 10, stk. 2, litra b), i DBO'en kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 5 pct.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Ansøgning om tilbagesøgning af for meget betalt udbytteskat skal indgives inden for en periode på tre år efter udløbet af det kalenderår, i hvilket skatten er blevet opkrævet. Tilbagebetaling skal som hovedregel ske inden seks måneder derefter. Se artikel 10, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra artikel 11 i OECD's modeloverenskomst.

Renter kan beskattes af kildelandet med højst 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2, i DBO'en. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Kildelandet kan ikke beskatte renter af lån, der er ydet, sikret eller garanteret af en finansiel institution, som ejes eller kontrolleres af en kontraherende stat. Desuden er renter i forbindelse med salg af industrielt, kommercielt og videnskabeligt udstyr på kredit fritaget for beskatning i kildelandet. Det samme gælder for renter af statsobligationer og lignende samt renter af lån ydet direkte af en af de to stater. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra artikel 12 i OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#)

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr mv. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra artikel 13 i OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe og fly, der anvendes i international trafik, eller af rørlig ejendom, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller fly, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 13 i DBO'en omfatter fortjeneste ved salg af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer i international trafik. Se artikel 13, stk. 4, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Polen skal respektere Danmarks ret til fraflytningsbeskatning vedrørende aktier. Se artikel 13, stk. 8, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13

MLI'en

Som følge af Danmarks og Polens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 13, stk. 5, af MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Personligt arbejde i ansættelsesforhold

Artikel 14 i DBO'en afviger fra artikel 15 i OECD's modeloverenskomst.

Bopælslandet kan kun beskatte, hvis vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i bopælslandet. Se artikel 14, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib, der anvendes i international trafik, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et fly, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 15 i DBO'en om bestyrelses honorarer
- Artikel 16 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 15: Bestyrelses honorarer

Artikel 15 i DBO'en svarer til artikel 16 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16 om bestyrelses honorarer.

Artikel 16 i DBO'en afviger fra artikel 17 i OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra kildelandet eller bopælslandet, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 16, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 16 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, med mindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 17, stk. 2, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis:

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 17, stk. 3 og 4, i DBO'en.

Overgangsregel

Personer, som den 6. december 2001 var hjemmehørende i Polen, og som på dette tidspunkt modtog pensioner eller andre ydelser, der kan beskattes i Danmark efter artikel 17 i DBO'en, fritages for beskatning i Danmark af de pågældende pensioner mv., hvis disse efter artikel 18 i DBO'en eller artikel 21 i DBO'en i den tidligere DBO kun kunne beskattes i Polen.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 17, stk. 1, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentligt hverv

Artikel 18 i DBO'en svarer til artikel 19 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19: Studerende

Artikel 19 i DBO'en svarer til artikel 20 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Andre indkomster

Artikel 20 i DBO'en svarer til artikel 21 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 21: Formue

Artikel 21 i DBO'en afviger fra artikel 22 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Skibe og fly, som anvendes i international trafik, og rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe og fly, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Bemærk

Artikel 21 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 22 i DBO'en er ændret ved protokol af den 7. december 2009, artikel 1.

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Polen kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Polen, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Polen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Polens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 5, stk. 6 (valgmulighed C), anvendelse på DBO'ens artikel 22, stk. 1, litra a). MLI'ens artikel 5, stk. 6, vedrører anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning.

Reglen i MLI'ens artikel 5 er baseret på artikel 23 i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.5](#) om MLI'ens artikel 5.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artikel 23 i DBO'en svarer til artikel 24 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 24 i DBO'en afviger fra artikel 25 i OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Polen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Der er indsat ny artikel 25 i DBO'en ved protokol af den 7. december 2009, artikel 2.

Artikel 25 i DBO'en svarer til artikel 26 i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark og Polen har den 23. oktober 2003 indgået en aftale om gensidig administrativ bistand i skattesager. Aftalen indeholder bestemmelser om bistand til udveksling af oplysninger i alle former, simultane revisioner, tilstedeværelse af udenlandske embedsmænd ved skatteundersøgelser og bistand til inddrivelse. Der er udarbejdet et særligt tillæg om simultane revisioner. Aftalen er offentliggjort på dansk. Se BEK nr. 1 af 13. februar 2004.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 26 i DBO'en svarer til artikel 28 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 27: Territorial udvidelse

Artikel 27 i DBO'en svarer til artikel 30 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 28: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 31. december 2002 og har virkning fra den 1. januar 2003.

For Polen har bestemmelserne i artikel 14, stk. 3, i DBO'en virkning for vederlag som en person, der er hjemmehørende i Polen, har modtaget forud for overenskomstens ikrafttræden.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 29: Opsigelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til artikel 32 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentar
Landsretsdomme		
► SKM2023.547.ØLR ◀	► Artikel 4. Sagen angik, om sagsøgeren, som i de omhandlede indkomstår var dobbeltdomicileret med bopæl i Danmark og i Y1-land, var berettiget til befordringskrav efter LL § 9 C for rejser mellem sin bopæl i Y1-land og sin arbejdsplads i Danmark i indkomstårene 2017-2019. Landsretten fandt ud fra en samlet vurdering af forholdene, at sagsøgerens sædvanlige bopæl i de omhandlede indkomstår var hans bopæl i Danmark. Landsretten bemærkede, at sagsøgerens økonomiske og erhvervsmæssige interesser i de relevante år var i Danmark, hvor han havde haft arbejde siden 2014 ved samme arbejdsgiver i en stilling, der siden 2015 havde været tidsubegrænset, ligesom han var tilmeldt A-kasse i Danmark. Landsretten henviste videre til, at sagsøgeren siden 2014 havde haft samme bolig og været tilmeldt folkeregisteret på samme adresse i Danmark, ligesom han efter det oplyste opholdt sig mest i Danmark. Endvidere anførte landsretten, at sagsøgerens tilknytning til Y1-land og boligen i Y1-land i de omhandlede indkomstår efter bevisførelsen i vidt omfang fremstod udokumenteret. ◀	► Tidl. instans SKM2021.51.LSR . ◀
SKM2019.185.ØLR	Artikel 5. Sagen angik, om appellantens polske håndværksvirksomhed var drevet med fast driftssted i Danmark med den konsekvens, at appellantens var begrænset skattepligtig til Danmark af virksomhedens overskud fra aktiviteter i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Efter en samlet bedømmelse af sagens omstændigheder fandt landsretten, at der var skabt en formodning for, at et af virksomhedens danske lejemål havde fungeret som et fast forretningssted, hvorfra appellantens i hvert fald delvist havde ledet, styret og koordineret virksomhedens aktiviteter i Danmark, og at denne	Tidl. instans SKM2018.399.BR .

	styrende virksomhed ikke kunne betragtes som forberedende eller hjælpende virksomhed. Landsretten lagde herved bl.a. vægt på appellantens tidligere oplysninger til skattemyndighederne, at appellantens ifølge vidneforklaringerne var i Danmark i op til halvdelen af en måned og i forbindelse med hver ny opgave, at der til det danske lejemål var knyttet en fastnettelefon, hvis nummer blev oplyst over for kunder mv., og som i vidt omfang blev benyttet til at ringe til andre danske numre, og at virksomheden i de omhandlede år stort set udelukkende havde kunder og aktiviteter i Danmark. Landsretten fandt videre, at appellantens ikke havde afkræftet formodningen, og at virksomheden derfor i de omhandlede år havde haft fast driftssted i Danmark. Landsretten stadfæstede dermed byrettens dom.	
<u>SKM2017.710.ØLR</u>	Sagen handlede om, hvorvidt skatteyderen var begrænset skattepligtig til Danmark i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Skatteyderen gjorde blandt andet gældende, at artikel 5, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen fandt anvendelse, og at denne artikel udgjorde en undtagelse til den almindelige regel om fast driftssted i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 1, således at der først kan statueres fast driftssted, når et anlægs- og monteringsarbejde har været i mere end 12 måneder. Skatteministeriet gjorde heroverfor gældende, at den begrænsede skattepligt ikke blev støttet på artikel 5, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at bestemmelsen skulle fortolkes i lyset af artikel 5, stk. 1, og at artikel 5, stk. 3, ikke udelukkede, at der i forhold til en entreprenørvirksomhed kunne statueres fast driftssted efter artikel 5, stk. 1, når betingelserne efter artikel 5, stk. 1, var opfyldt. Landsretten fandt, at skatteyderen i de omhandlede indkomstår havde udøvet et erhverv med fast driftssted i Danmark, og at han derfor var begrænset skattepligtig til Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Landsretten tiltrådte desuden, at artikel 5, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke udelukkede skattepligt til Danmark, jf. artikel 5, stk. 1, og artikel 7, i den foreliggende situation, hvor entreprenørvirksomheden er blevet udøvet fra et fast forretningssted i Danmark. Landsretten stadfæstede derfor byrettens frifindelse af Skatteministeriet.	Tidl. instans <u>SKM2017.146.BR.</u>

► [SKM2024.454.BR](#) ◀

► **Artikel 4.** Sagen angik, om skatteyderen havde ret til fradrag for befordring mellem sin Y1-land bopæl og danske arbejdsplads, jf. LL § 9 C.

Under den administrative behandling af sagen fandt Skattestyrelsen og Landsskatteretten, at skatteyders sædvanlige bopæl var i Danmark, hvorfor betingelserne for befodringsfradraget efter LL § 9 C, ikke var opfyldt. På baggrund af nye oplysninger under retssagen anerkendte Skatteministeriet, at skatteyder havde sædvanlige bopæl i Y1-land.

Retten fandt, at skatteyderen ikke var underlagt et skærpet beviskrav for befordringen. Der blev i den sammenhæng lagt vægt på, at der alene var tale om en ugentlig befordring (24 gange tur/retur i indkomståret 2019). Efter et samlet skøn over den fremlagte dokumentation fandt retten, at skatteyderen i tilstrækkelig grad havde sandsynliggjort omfanget af den angivne befordring, hvorfor skatteyderens endelige principale påstand blev taget til følge. ◀

► Ændrer [SKM2023.199.LSR](#). ◀

[SKM2017.460.BR](#)

Artikel 5. Sagen drejede sig om, hvorvidt en polsk personlig drevet virksomhed havde fast driftssted i Danmark. Den polske virksomhed havde lejet lokaler i Danmark, der blev brugt til indkvartering af polske medarbejdere, der udførte håndværksmæssige ydelser i Danmark. Retten fandt efter bevisførelsen, at de lejede lejligheder i Danmark alene blev anvendt til overnatning og ophold for sagsøgeren og dennes medarbejdere. På den baggrund fandt retten ikke grundlag for at fastslå, at virksomheden havde etableret fast driftssted i Danmark

Landsskatteretten

► Sagen angik, om klageren i indkomstårene 2017-2019 var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark eller i Polen efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, herunder om klageren i disse indkomstår kunne anvende reglerne for grænsegængere og derved få overført sin ægtefælles uudnyttede personfradrag. Derudover angik sagen, om klageren for de samme indkomstår var berettiget til fradrag for befordring mellem arbejdspladsen i Danmark og boligen i Polen efter LL § 9 C, herunder hvor klageren havde sædvanlig bopæl.

Landsskatteretten fandt, at klageren som udgangspunkt var skattepligtig til Danmark, ligesom det blev lagt til grund, at klageren var skattepligtig til Polen. Da klageren havde bolig til rådighed i både Danmark og Polen, skulle klageren anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf.

dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a. Idet klageren havde økonomiske interesser i Danmark og personlige interesser i Polen, skulle klageren herefter anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor klageren sædvanligvis havde ophold, jf.

dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b. Ud fra det i sagen fremlagte havde klageren opholdt sig mere i Polen end i Danmark i de omhandlede indkomstår, hvorved retten fandt, at klageren var hjemmehørende i Polen.

I relation til befodringsfradrag efter LL § 9 C fandt retten, at klagerens sædvanlige bopæl i de omhandlede indkomstår var i Polen. Herved lagde retten bl.a. vægt på, at klageren havde opholdt sig væsentligt mere i Polen end i Danmark, ligesom klagerens familiemæssige og personlige forhold i Polen fremstod veldokumenterede. Desuden lagde retten vægt på, at klagerens boligforhold i Danmark og Polen adskilte sig fra hinanden, idet klageren delte en lejlighed i Danmark med andre, mens klageren ejede den ejendom i Polen, som klageren boede i sammen med sin familie.

Retten hjemviste den beløbsmæssige opgørelse af befodringsfradraget til Skattestyrelsen, da Skattestyrelsen som førsteinstans ikke tidligere havde forholdt sig til denne del. ◀

Artikel 4. Klageren havde fast bolig til rådighed i både Danmark og Polen. Da klageren havde haft stærke økonomiske interesser i Danmark og stærke personlige interesser i Polen, kunne det ikke herudfra afgøres, i hvilken stat han efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten skulle anses for at have været hjemmehørende. Ligeledes kunne det ikke afgøres ud fra sædvanligt ophold. Landsskatteretten anså

	herefter klageren for at have været skattemæssigt hjemmehørende i Polen, hvor han var statsborger.	
<u>SKM2022.520.LSR</u>	Artikel 4. Landsskatteretten fandt, at en skatteydere sædvanlige bopæl var i Danmark. Hans personlige interesser var i Polen, og hans økonomiske interesser var i Danmark, og han havde bolig til rådighed i begge lande. Retten lagde herefter vægt på, at han opholdt sig mest i Danmark, hvorfor han ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten måtte anses for hjemmehørende i Danmark. Skatteyderen var derfor ikke berettiget til befodringsfradrag efter LL § 9 C for kørsel mellem Polen og Danmark.	
<u>SKM2019.603.LSR</u>	Artikel 4. Landsskatteretten fandt, at en skatteydere sædvanlige bopæl var i Danmark og ikke i Polen, hvorfor han ikke var berettiget til kørselsfradrag efter LL § 9 C for kørsel mellem Polen og Danmark. Klageren havde i en lang årrække haft stærke økonomiske forbindelser til Danmark herunder i de påklagede år. Der var i denne forbindelse henset til, at klageren siden 2010 havde haft arbejde her i landet, ligesom klageren siden 2010 havde været tilmeldt det danske folkeregister. Klagerens økonomiske interesser talte for, at klageren skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. For så vidt angår klagerens personlige interesser i Polen havde klageren sin ægtefælle og to børn boende i Polen, som klageren besøgte. Klageren havde således også personlige interesser til Polen. Da klageren havde økonomiske interesser til Danmark og personlige interesser til Polen, fandt Landsskatteretten, at klageren skulle anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor klageren sædvanligvis havde ophold, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen, artikel 4, stk. 2, litra b.	
Skatterådet		
<u>SKM2019.420.SR</u>	Spørger er polak og har hus og familie i Polen, hvor han har boet det meste af sit liv. Spørger har fået job hos G i Danmark i en kortere årrække, og har i forbindelse med ansættelsen fået en lejlighed stillet til rådighed her i landet. Skatterådet bekræftede, at spørger i forbindelse med påbegyndelse af opholdet i Danmark og ansættelsen hos G indtrådte i fuld dansk skattepligt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.	

Skatterådet bekræftede, at spørger skulle anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Polen, jf. artikel 4, stk. 2, litra a) (midtpunkt for sine livsinteresser) i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Polen og Danmark.

C.F.9.2.15.7 Portugal

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Portugal - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.15.7.1](#))
- Portugal - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.15.7.2](#))

C.F.9.2.15.7.1 Portugal - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl. nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	14.12.2000	L 94 af 06.02.2002	Lov nr. 266 af 08.05.2002	BKI nr. 16 af 17.06.2002	24.05.2002	Virkning 01.01.2003

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel:

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter

Portugal har tiltrådt ændringsprotokollen til OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Det portugisiske Finansministerium har meddelt, at de har udfærdiget nye blanketter, der kan anvendes ved udøvelser af rettighederne efter den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst, det drejer sig om:

- Mod. 21-RFI (Claim for total or partial exemption from Portuguese withholding tax)
- Mod. 24-RFI (Claim for repayment of Portuguese tax on other income)

De nye blanketter anvendes fra den 1. januar 2008 og kan rekvireres [her](#).

Se også

Se også om Portugals skattemyndighed [her](#).

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30, og den tilhørende protokol.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Portugals indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Portugal har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2021.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Portugals indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Portugals indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Portugals indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.
- [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.
- [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.
- [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formueskat er ikke omfattet af DBO'en.

Bemærk

DBO'en finder dog anvendelse på den lokale ejendomsskat i Portugal og i Danmark på ejendomsværdiskatten. Se protokollen til DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en gælder begge landes kontinentalsokkel.

Grønland og Færøerne er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør kun et fast driftssted, hvis arbejdet strækker sig over mere end 6 måneder. Et foretagende, som leverer tjenesteydelser, herunder konsulentbistand, i det andet land gennem ansatte eller andet personale, får også fast driftssted, hvis virksomheden

varer mere end 6 måneder inden for en 12-måneders periode, og virksomheden ikke falder ind under bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, 6 og 7, i DBO'en. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 4, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Af artikel 5, stk. 5, i DBO'en fremgår, at hvis en afhængig agent, som handler på et foretagendes vegne, og som har og sædvanligvis i en kontraherende stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i artikel 5, stk. 4, i DBO'en og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en person ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 45.2 vedrørende Portugals fortolkning af kommentarens pkt. 1.1

MLI'en

Som følge af Danmarks og Portugals indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Portugals indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 6 i DBO'en omfatter indkomst fra rørlig ejendom eller indkomst, der stammer fra tjenesteydelser forbundet med anvendelsen af eller retten til at anvende fast ejendom, når indkomsten henføres til indkomst af fast ejendom under skattelovgivningen i kildelandet. Se artikel 6, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 6 i DBO'en omfatter også indkomst af fast ejendom, der anvendes ved udøvelsen af frit erhverv. Se artikel 6, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en omfatter ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 78 vedrørende Portugals fortolkning i relation til kommentarens pkt. 77

Artikel 8: Fortjeneste ved international trafik

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 8 i DBO'en omfatter også fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik, når aktiviteterne er knyttet til driften af skibe og fly i international trafik. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

For drift af transportmidler i international trafik, der drives i form af et konsortium fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 10 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Der er ikke krav om, at det modtagende selskab skal have en bestemt kapitalandel i det udbetalende selskab.

Hvis betingelserne i EU's moder/datterselskabsdirektiv er opfyldt, har det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende (kildelandet), ingen beskatningsret til udbytte, der udloddes til moderselskabet. Se artikel 10, stk. 2, i DBO'en og afsnit [C.D.8.10.5](#) om EU's moder-/datterselskabsdirektiv.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udfører frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Portugisisk interessentskab

Artikel 10 i DBO'en omfatter også fortjeneste betalt efter en aftale om andel i fortjeneste "associação em participação", der er en form for midlertidigt interessentskab efter portugisisk lovgivning mellem en aktiv partner og en eller flere passive investorer, som ikke deltager aktivt i virksomhedens drift, og som modtager andel i virksomhedens overskud i forhold til investeringens størrelse. Se artikel 10, stk. 3, i DBO'en.

Tilbagebetaling af kildeskat

Blanket til anmodning om reduceret kildebeskatning samt tilbagesøgning af for meget betalt udbytteskat kan fås hos de portugisiske skattemyndigheder på:

- adressen: Direccão de Servicos dos Benefícios Fiscais, Av. Engenheiro Duarte Pacheco, no. 28-4, 1099-013 Lisboa, Portugal, eller på
- de portugisiske skattemyndigheders hjemmeside: www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/Reparticao/formularios/formularios.html; Blanket: Mod. 22-RFI (Claim for repayment of Portuguese tax on dividends from shares and interest from debt securities)

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, der betales til eller fra et af de to lande, en offentlig myndighed, de to landes centralbanker eller en institution, der leverer offentlige tjenesteydelser. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Blanket til anmodning om reduceret kildebeskatning samt til tilbagesøgning af for meget betalt skat på renter kan fås hos de portugisiske skattemyndigheder på

- adressen: Direccão de Servicos dos Benefícios Fiscais, Av. Engenheiro Duarte Pacheco, no. 28-4, 1099-013 Lisboa, Portugal eller på
- de portugisiske skattemyndigheders hjemmeside: www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/Reparticao/formularios/formularios.html;

Blanketten hedder: Mod. 23-RFI (Claim for repayment of Portuguese tax on royalties, dividends and interest - excluding dividends from shares and interest from debt securities).

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#)

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr og betaling for teknisk bistand i forbindelse med anvendelsen af eller retten til at anvende ophavsret eller udstyr mv. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For fortjeneste fra et forretningskonsortium, der anvender transportmidler i international trafik fx SAS, kan Danmark kun beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Portugals indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 9, stk. 4, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en eller flere perioder, der tilsammen udgør 183 dage eller derover inden for en 12-måneders-periode.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til enhver 12-måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår. Se artikel 15, stk. 2, litra a, i DBO'en.

Bopælslandet kan kun beskatte, hvis vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i bopælslandet. Se artikel 15, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Vederlag for arbejde, der udføres ombord på skibe eller luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i det land, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelsesshonorarer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 i DBO'en om løn for offentligt hvern
- Artikel 21, stk. 4, i DBO'en om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15

Artikel 16: Bestyrelsesshonorarer

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 16 i DBO'en omfatter foruden medlemmer af bestyrelser også medlemmer af tilsynsførende organer (i Portugal: conselho fiscal).

Bemærk

Arbejdende bestyrelsesmedlemmer beskattes efter bestemmelserne i artikel 15 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra kildelandet eller bopælslandet, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, med mindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis:

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Omvendt credit på pension

Når en person der er hjemmehørende i Portugal modtager pension, som efter artikel 18 kan beskattes i Danmark, beskattes pensionsbeløbene fuldt ud i Portugal. Danmark kan også beskatte pensionerne, men Danmark skal nedsætte sin skat med den skat, der er betalt i Portugal. Er den portugisiske skat mindre end den danske, skal forskellen betales i Danmark. Er den portugisiske skat højere end den danske, er der kun tale om skattebetaling i Portugal. Se artikel 23, stk. 1, litra d, i DBO'en.

Sociale ydelser

Sociale og andre offentlige ydelser kan beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag og pension for varetagelse af offentlige hverv kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 19, stk. 1, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Studerende eller lærlinge, der er omfattet af artikel 20 i DBO'en, beskattes ikke af vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, som ikke overstiger 3.000 euro inden for et indkomstår. Det er en forudsætning for fritagelsen, at arbejdet er direkte forbundet med studiet eller er nødvendigt for vedkommendes underhold.

Beløbet nedsættes ikke, selv om den studerende kun opholder sig i Danmark en del af et kalenderår.

Skattefritagelse efter artikel 20 i DBO'en er begrænset til den periode, der med rimelighed eller normalt er nødvendig for at færdiggøre uddannelsen. Fritagelsen kan højst gives i 5 sammenhængende år efter første opholdsdag i Danmark.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 21 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 21 i DBO'en omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 21, stk. 1, i DBO'en.

Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted eller fast sted, når en person, der er hjemmehørende i et land, udøver virksomhed eller frit erhverv i mere end 30 dage inden for en 12-måneders periode i det andet land. De 30 dage omfatter også kulbrintevirksomhed udøvet af forbundne foretagender. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller fly) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og lignende fartøjer. Se artikel 21, stk. 3, i DBO'en.

Løn og andre lignede vederlag til de ansatte ved forsyningsvirksomhed ombord på fly, på skibe eller ved drift af bugserbåde og lignende fartøjer skal beskattes i overensstemmelse med artikel 15, stk. 3, i DBO'en dvs. i det land, hvor luftfartsselskabet eller rederiet er hjemmehørende. Se artikel 21, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen

Artikel 22: Andre indkomster

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, der efter overenskomsten kan beskattes i det andet land. Se artikel 23, stk. 1, litra a og b, og stk. 2, litra a, i DBO'en.

Begge lande giver lempelse efter metoden exemption med progression på skat af indkomst, der kun kan beskattes i det andet land. Se artikel 23, stk. 1, litra c, og stk. 2, litra b, i DBO'en.

Omvendt credit på pension

Når en person i Portugal modtager pension, som efter artikel 18 kan beskattes i Danmark, beskattes pensionsbeløbene fuldt ud i Portugal. Danmark kan også beskatte pensionerne, men Danmark skal nedsætte sin skat med den skat, der er betalt i Portugal. Er den portugisiske skat mindre end den danske, skal forskellen betales Danmark. Er den portugisiske skat højere end den danske, er der kun tale om skattebetaling i Portugal. Se artikel 23, stk. 1, litra d, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Portugal.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 24. maj 2002 og har virkning fra den 1. januar 2003.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artikel 30 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2017.698.L SR	En pilot, hjemmehørende i Danmark, der arbejdede i et britisk luftfartsselskab med hovedsæde i Portugal, kunne ved skatteberegningen opnå creditlempelse efter DBO'ens artikel 23.	
Skatterådet		
SKM2019.253.S R	Artikel 4. Spørger ønskede at genplacere ejendomsavancen fra et påtænkt salg af spørgers danske landbrugsejendomme i tre vingårde i Portugal. Spørger ønskede at udleje ejendommene til et portugisisk produktionsselskab, som var 100 pct. ejet af spørger. Spørger ønskede endvidere at genplacere ejendomsavancen i vingårdenes lagertanke. Spørger ønskede bekræftet, at den påtænkte disposition opfyldte betingelserne for genanbringelse efter ejendomsavancebeskatningsloven, og at lagertankene udgjorde en del af den faste ejendom. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger opfyldte betingelserne for genanbringelse af ejendomsavancen, og at spørger kunne udleje ejendommen til et produktionsselskab, som ejes og kontrolleres af spørger. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at lagertankene udgjorde en del af den faste ejendom. Skatterådet bekræftede, at spørger kunne anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.x	

C.F.9.2.16 Qatar

Indhold

Afsnittet indeholder aftale med Qatar ([C.F.9.2.16.1](#)).

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	6. september 2013	-	-	BKI nr. 8 af 29. april 2014	11.04.2014	Virkning 01.01.2015 Skattestraffesager 11.04.2014

Qatar har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. januar 2019. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.17 Rumænien - Rwanda

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Rumænien ([C.F.9.2.17.1](#))
- Rusland ([C.F.9.2.17.2](#))
- Rwanda ([C.F.9.2.17.3](#)).

C.F.9.2.17.1 Rumænien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Rumænien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.17.1.1](#))
- Rumænien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.17.1.2](#)).

C.F.9.2.17.1.1 Rumænien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger

DBO	13.12.19 76	-	-	BKI nr. 20 af 23.02.1978	28.12.19 77	Virkning g 01.01.1978
-----	----------------	---	---	--	----------------	-----------------------------

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Rumænien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. november 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

- [Skd. cirkulære nr. 262 af 14. december 1977](#) (vejledning)
- www.anaf.ro om Rumæniens skattemyndighed.

C.F.9.2.17.1.2 Rumænien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Rumæniens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Rumænien har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2024.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2024.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2023-2.

Som følge af Danmarks og Rumæniens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Rumæniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Rumæniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 3, stk. 3, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, som ændret ved MLI'ens artikel 3, stk. 3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere finder MLI'ens artikel 3, stk. 2, anvendelse. MLI'ens artikel 3, stk. 2, vedrører begrænsning af lempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område, som Danmark efter sin lovgivning og folkeretten kan udøve højhedsrettigheder over med hensyn til udforskning og udnyttelse af kontinentalsoklens naturforekomster.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

"Selskab" omfatter også et joint venture, der er stiftet efter rumænsk lovgivning.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport foretaget af et skib, et luftfartøj, jernbane eller et vejbefordringsmiddel, der drives af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en af de kontraherende stater, bortset fra tilfælde hvor transporten foretages udelukkende mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Staten, politiske underafdelinger og lokale myndigheder er ikke omfattet af artikel 4 i DBO'en.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Rumæniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Der foreligger ikke fast driftssted, hvis et foretagende efter lukning af en lejlighedsvis afholdt midlertidig udstilling sælger de udstillede varer. Se artikel 5, stk. 3, litra d, i DBO'en.

I artikel 5 stk. 3, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5 i stk. 4, i DBO'en fremgår, at en person, som udfører virksomhed i en af staterne for et foretagende i den anden stat - og som ikke er en sådan uafhængig repræsentant, som omhandles i artikel 5, stk. 5, i DBO'en - skal anses for at være et fast driftssted i den førstnævnte stat, såfremt han i denne stat har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet.

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en person ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Transportforetagender

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved driften af skibe, luftfartøjer, jernbaner eller vejbefordringsmidler (lastbiler og busser) i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Såfremt den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken det pågældende skib har sit hjemsted, eller såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken rederen er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender

Artikel 9 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Som følge af Danmarks og Rumæniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 17, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 17, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 17, stk. 1, vedrører Danmarks og Rumæniens pligt til at foretage modsvarende reguleringer.

Reglen i MLI'ens artikel 17, stk. 1, svarer til artikel 9, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.17](#) om MLI'ens artikel 17.

Artikel 10: Udbytter

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#)

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 10 pct.

Fortjeneste, der udloddes af rumænske joint ventures sidestilles med udbytte. Se artikel 10, stk. 3.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Rumæniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 10, stk. 2. MLI'ens artikel 8, stk. 1, får betydning for artikel 10, stk. 2, litra a, i DBO'en.

MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, som en låntager betaler til den anden stat, eller en offentlig myndighed i dette land, som ikke er skattepligtig.

Det samme gælder, når långiveren har bopæl i det andet land i det omfang renterne vedrører et lån, der er garanteret, sikret eller indirekte finansieret af staten eller en offentlig myndighed i dette land. Se artikel 11, stk. 7, i DBO'en.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Provisionsindtægter

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 11 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Både bopælslandet og kildelandet kan beskatte provisionsindtægter. Kildelandet kan beskatte provisionsindtægter med højst 4 pct. på bruttobeløbet.

Se også

Se også DBO'en artikel 12 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 13: Royalties

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 13, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr mv. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende, eller fra det land, hvor en politisk underafdeling eller lokal myndighed, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 13, stk. 5, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 14: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Fortjeneste ved salg af skibe, luftfartøjer, jernbane- eller vejbefordringsmidler, der anvendes i international trafik, og af aktiver, som ikke består af fast ejendom, og som hører til driften af disse skibe og luftfartøjer, kan kun beskattes i det land, hvor fortjeneste fra sådan virksomhed kan beskattes efter artikel 8. Se artikel 14, stk. 2, i DBO'en. Det indebærer, at fortjenesten kun kan beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde, jf. artikel 8, stk. 1, i DBO'en. Dette betyder også, at Danmark kan beskatte den danske del af fortjenesten fra SAS, jf. artikel 8, stk.4, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 14 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 3, i DBO'en (opsamlingsbestemmelse).

Artikel 15: Frit erhverv

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i det pågældende skatteår (kalenderår).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 16: Personlige tjenesteydelser

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til skatteåret (kalenderår).

Vederlag for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller luftfartøj eller i et jernbane- eller vejbefordringsmiddel beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 17 i DBO'en om bestyrelses honorarer
- Artikel 18 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 20 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 21 i DBO'en om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 17: Bestyrelses honorarer

Artikel 17 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis en kunstner eller sportsudøver optræder inden for rammerne af en kulturaftale, der er indgået mellem de to lande, kan indkomsten kun beskattes i den optrædendes bopælsland. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 18, i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 20, stk. 1, i DBO'en eller 16 i DBO'en eller 17 i DBO'en hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 20, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 19: Pensioner, livrenter og sociale ydelser

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner fra et tjenesteforhold

Private pensioner, der stammer fra et tidligere tjenesteforhold, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 19, stk. 1, i DBO'en.

Livrenter

Livrenter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 19, stk. 1, i DBO'en. "Livrente" er defineret i artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Andre private pensioner

Private pensioner, som ikke stammer fra et tidligere tjenesteforhold, er omfattet af artikel 23 i DBO'en og kan kun beskattes i bopælslandet.

Sociale ydelser

Sociale ydelser, fx folkepension, kan beskattes i kildelandet. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 20: Offentlige hverv

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Personer, der er ansat ved rumænske erhvervsdrivende statsforetagender, anses ikke for ansat af den rumænske stat. Beskatningsretten af disse personers løn og pension afgøres efter artikel 16, i DBO'en 17 i DBO'en og 19 i DBO'en. Se punkt 17 i Skd. cirkulære nr. 262 af 14. december 1977 (vejledning).

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i artikel 20 i DBO'en og ikke af artikel 18 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 21: Professorer

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 21 i DBO'en findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for at undervise eller forske ved et universitet eller en anden offentligt godkendt læreanstalt beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er professor eller lærer
- personen er hjemmehørende i det andet land
- opholdet ikke overstiger 2 år fra opholdets start
- forskningen udføres i det offentlige interesse og ikke til fordel for en bestemt person eller bestemte personer.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#) om professorreglen
- DBO'en, artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Studerende og praktikanter

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, gælder fritagelsen for:

- alle beløb, som en studerende, lærling eller praktikant modtager fra udlandet til sit underhold, undervisning eller uddannelse
- løn for personligt arbejde, der er udført i opholdslandet, når lønnen udgør nødvendige ekstrabeløb til personens underhold, undervisning eller uddannelse (gæstestuderendefradrag).

Løn kan fritages for beskatning i en samlet periode på højst 5 år fra første opholdsdag.

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, nemlig 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 23: Andre indkomster

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 23 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2, om erhvervsvirksomhed.

Bemærk

Private pensioner, der ikke er omfattet af artikel 19 i DBO'en, er omfattet af artikel 23 i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 24: Beskatning af formue

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en omfatter foruden skibe og luftfartøjer også jernbane- og vejbefordringsmidler. Se artikel 24, stk. 3, i DBO'en. Artikel 24 i DBO'en omfatter ikke formue bestående af skibe, der anvendes til transport i indre farvande.

Bemærk

Artikel 24 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 25: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Rumænien kan beskattes efter DBO'en. Se artikel 25, stk. 2, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Rumænien, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Rumænien. Se artikel 25, stk. 2, litra c, i DBO'en.

Rumænien giver fuld credit på indkomst, der efter DBO'en kan beskattes i Danmark. Se artikel 25, stk. 1, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 26: Ikke-diskriminering

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke

- modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer
- modeloverenskomstens artikel 24, stk. 3, 2. pkt., om begunstigelser, lempelser og nedsættelser og
- modeloverenskomstens artikel 24, stk. 4, om renter, royalties og andre betalinger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 27 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 27 i DBO'en nævner ikke nogen frist for ansættelsesændringer til gennemførelse af en gensidig aftale.

Artikel 27 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Rumæniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 27, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Rumæniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og Rumæniens lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Rumænien.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 28: Udveksling af oplysninger

Artikel 28 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 28 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 29: Diplomatiske og konsulære embedsmænd

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Udvidelse af DBO'ens territoriale anvendelsesområde

Artikel 30 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 28. december 1977 og har virkning fra 1. januar 1978.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artikel 32 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.17.2 Rusland

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Rusland - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.17.2.1](#))

Bemærk

Ved [lov nr. 712 af 13. juni 2023](#) har Danmark opsagt dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Rusland. Lovændringen træder i kraft den 15. juni 2023 med virkning fra 1. januar 2024.

Det administrative samarbejde med Rusland er suspenderet.

C.F.9.2.17.2.1 Rusland - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemær k-ninger
DBO Historis k	08.02.19 96	L 227 af 27.03.1996	Lov nr. 403 af 22.05.1996	BKI nr. 91 af 19.06.1997	27.04.19 97	Historis k
Aftale om admini- strativ bistand i skattesager	21.01.20 02	-	-	BKI nr. 15 af 22.04.2002	21.01.20 02	-
DBO	08.02.19 96	-	-	BKI nr. 28 af 09.08.2002	27.04.19 97	Denne bekend- tgørelse træder i stedet for BKI nr. 91 af 19.06.1997
Opsigel se		L 124 af 03.05.2023	Lov nr. 712 af 13.06.2023	BKI nr. 3 af 13.11.2023	15.06.20 23	Virknin g fra 01.01.2024

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Ved [lov nr. 712 af 13. juni 2023](#) har Danmark opsagt dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Rusland samt gennemført skattesanktioner i form af defensive foranstaltninger mod Rusland. Lovændringen træder i kraft den 15. juni 2023 med virkning fra 1. januar 2024.

Rusland har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juli 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#). Tiltrædelsen har ingen praktisk betydning, da det administrative samarbejde er suspenderet.

Se også

Se også www.nalog.gov.ru/eng og www.minfin.gov.ru/en om Ruslands skattemyndigheder.

C.F.9.2.17.3 Rwanda

Rwanda har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2022. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.18 Samoa - Sydkorea

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Samoa ([C.F.9.2.18.1](#))
- San Marino ([C.F.9.2.18.2](#))
- Saudi-Arabien ([C.F.9.2.18.3](#))
- Schweiz ([C.F.9.2.18.4](#))
- Senegal ([C.F.9.2.18.5](#))
- Serbien ([C.F.9.2.18.6](#))
- Seychellerne ([C.F.9.2.18.7](#))
- Singapore ([C.F.9.2.18.8](#))
- Sint Maarten ([C.F.9.2.18.9](#))
- Slovakiet ([C.F.9.2.18.10](#))
- Slovenien ([C.F.9.2.18.11](#))
- SNG ([C.F.9.2.18.12](#))
- Spanien ([C.F.9.2.18.13](#))
- Sri Lanka ([C.F.9.2.18.14](#))
- St. Kitts & Nevis ([C.F.9.2.18.15](#))
- St. Lucia ([C.F.9.2.18.16](#))
- Storbritannien ([C.F.9.2.18.17](#))
- St. Vincent & Grenadinerne ([C.F.9.2.18.18](#))
- Sverige ([C.F.9.2.18.19](#))
- Sydafrika ([C.F.9.2.18.20](#))
- Sydkorea ([C.F.9.2.18.21](#)).

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	16.12.2009	-	-	<u>BKI nr. 11 af 17.03.2012</u>	22.03.2012	Virkning 01.01.2013 Straffesager 22.03.2012

Samoa har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også www.revenue.gov.ws om Samoas skattemyndighed.

C.F.9.2.18.2 San Marino

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historik

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	12.01.2010	-	-	<u>BKI nr. 34 af 04.05.2010</u>	23.04.2010	Virkning 01.01.2011 Straffesager 23.04.2010

San Marino har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også <https://www.bcsn.sm/site/en/home/functions/statutory-functions/overdue-tax-collection.html> om San Marinos skattemyndighed.

C.F.9.2.18.3 Saudi-Arabien

Saudi-Arabien har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.18.4 Schweiz

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Schweiz - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.18.4.1](#))
- Schweiz - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.18.4.2](#)).

C.F.9.2.18.4.1 Schweiz - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO Arv	23.11.1973	-	-	BKI nr. 116 af 31.10.1974	15.10.1974	Virkning for personer der er afgået ved døden 15.10.1974 eller senere
DBO	23.11.1973	-	-	BKI nr. 117 af 31.10.1974	15.10.1974	Virkning for kildeskat der forfalder til betaling 31.12.1973 Virkning for øvrige skatter der opkræves efter 21.12.1974
DBO Udvidelse til Færøerne	20.03.1978	-	-	BKI nr. 37 af 02.06.1978	02.06.1978	-

Protokol	11.03.1997	<u>L 211 af 02.04.1997</u>	<u>Lov nr. 441 af 10.06.1997</u>	<u>BKI nr. 2 af 27.01.1998</u>	30.12.1997	Virkning 01.01.1998
Protokol	21.08.2009	<u>L 17 af 07.10.2009</u>	<u>Lov nr. 1132 af 04.12.2009</u>	<u>BKI nr. 64 af 05.12.2010</u>	22.11.2010	Virkning 01.01.2011 Ændrer artikel 10, 11, 12, 18, 21, 23, 25, 27 og 28

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Ikke indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Schweiz har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. januar 2017. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også

- Skd. cirkulære nr. 219 af 16. oktober 1974 (vejledning)
- Skat Udland 1998, 234 om skattesystemet i Schweiz
- <https://www.estv.admin.ch/estv/en/home.html> om Schweiz's skattemyndighed.

C.F.9.2.18.4.2 Schweiz - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende protokol (indsat ved protokolændring i 2009).

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen er ændret ved protokol af 11. marts 1997, artikel 2.

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen er ændret ved protokol af 11. marts 1997, artikel 3.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også territorialfarvandet, som dette er fastlagt efter international ret.

Definitionen af "Danmark" er ændret, så udtrykket ikke længere dækker kontinentalsoklen. Se protokol af 11. marts 1997, artikel 3. Danmark kan derfor anvende interne regler for kulbrintebeskatning. Se bemærkningerne til artikel 3 i L 211 af 2. april 1997.

DBO'en omfatter ikke Grønland.

DBO'en er ved noteudveksling mellem Danmark og Schweiz udvidet til at omfatte Færøerne. Se BKI nr. 37 af 2. juni 1978. Færøerne er dog ikke omfattet af protokol af 11. marts 1997. Se protokol af 11. marts 1997, artikel 3.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver rejse foretaget af et skib eller et luftfartøj, der drives af et foretagende, som har sit sæde for den virkelige ledelse i en af de kontraherende stater, dog ikke hvor rejsen er begrænset udelukkende til steder i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke en henvisning til staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed. Se artikel 4, stk. 1.

"Hjemmehørende i en af de kontraherende stater" omfatter også personlige selskaber (Personengesellschaften) oprettet eller organiseret efter lovgivningen i aftalelandene. Se artikel 4, stk. 1.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør først et fast driftssted, når det har en varighed af mere end 24 måneder. Se artikel 5, stk. 2, litra g.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

En afhængig agent, som udfører virksomhed i en af staterne for et foretagende i den anden stat, skal anses for at være fast driftssted i den førstnævnte stat, såfremt han i denne stat har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet. Se artikel 5, stk. 4.

Artiklens stk. 5 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Eksempel

En kunstner spurgte, om hun ville få fast driftssted, hvis hun drev galleri fra sin bolig i Danmark, der pr. dispensation havde fået sommerhusstatus. Skatterådet svarede, at den fulde skattepligt ville genindtræde ved ophold i forbindelse med at varetage indtægter, erhvervet fra galleriet. Galleriet ville, hvis hun fortsat kunne anses for hjemmehørende i Schweiz efter overenskomsten og galleriet blev drevet erhvervsmæssigt, udgøre et fast driftssted. Se [SKM2006.212.SR](#).

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende ved at kombinere de omstændigheder der i øvrigt er nævnt i bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Indkomst fra forsikringsforetagender, der har faste driftssteder i begge lande, skal efter fradrag af en andel på 10 %, der tilfalder det land hvor foretagendet har sit sæde, fordeles efter forholdet mellem de faste driftssteders bruttopræmieindtægter og foretagendets samlede bruttopræmieindtægter. Se artikel 7, stk. 5.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 6.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 7.

Denne artikel skal også anvendes på indkomster fra aktiv eller passiv deltagelse i et foretagende i selskabsform. Se artikel 7, stk. 9.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Kommanditselskaber i Schweiz betragtes ikke som selvstændige skattesubjekter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen er ændret ved protokol af 11. marts 1997, artikel 4.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Såfremt den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken det pågældende skib har sit hjemsted, eller såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, hvor den, som driver skibet, er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender

Artiklen Afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 9, stk. 2, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Der er indsat ny artikel ved protokol af 21. august 2009, artikel I.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog ikke beskatte udbytter. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 3, litra a).

Hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller anden lignende institution, der udbyder pensionsordninger på nærmere bestemte kriterier, se art. 10, stk. 3, litra b, kan kildelandet heller ikke beskatte udbytter.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

"Pensionskasse eller anden lignende institution" omfatter i Danmark pensionsordninger omfattet af afsnit I i pensionsbeskatningsloven. Se protokollen.

Der er også opregnet de pensionsordninger, som i Schweiz er omfattet af udtrykket.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Tilbagesøgning af udbytteskat for investeringsforeninger

Danmark og Schweiz har indgået et gensidigt aftalememorandum om investeringsforeningers tilbagesøgning af udbytte- og renteskat. Se [SKM2007.312.SKAT](#).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen er ændret ved protokol af 21. august 2009, artikel II.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 10, stk. 1.

Bemærk

Kildelandet kan beskatte renter, der tilfalder et fast driftssted eller et fast sted, som pågældende driver erhvervsvirksomhed fra i kildelandet. Se artikel 10, stk. 3.

Tilbagesøgning af renteskat for investeringsforeninger

Danmark og Schweiz har indgået et gensidigt aftalememorandum om investeringsforeningers tilbagesøgning af udbytte- og renteskat. Se [SKM2007.312](#).

Bemærk

Kommanditselskaber i Schweiz er ikke selvstændige skattesubjekter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#)

"Royalties" omfatter også anvendelsen af eller retten til at benytte (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 2.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande

Artiklen er ændret ved protokol af 11. marts 1997, artikel 5.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig ejendom, der er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 4.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 5 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personlige tjenesteydelser

Artiklen er ændret ved protokol af 11. marts 1997, artikel 6.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til skatteåret. Se artikel 15, stk. 2, litra a.

Vederlaget for personligt arbejde, der udføres ombord på et skib eller luftfartøj kan beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Hvis vederlaget ikke beskattes dér, kan vederlaget beskattes i det andet land. Se artikel 15, stk. 3.

Vederlag, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, erhverver for arbejde udført på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelses honorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er omfattet af artikel 19.

Artikel 18: Pensioner

Artiklen er ændret ved protokol af 21. august 2009, artikel IV.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner og andet lignende vederlag, kan, uanset om de stammer fra et tidligere tjenesteforhold eller ikke, beskattes i kildelandet, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

"Pensioner" omfatter ikke kun periodiske udbetalinger, men også sumudbetalinger. Se protokol af 21. august 2009, artikel X, punkt 2.

Overgangsregel

Personer, som er flyttet fra det ene kontraherende land til det andet før den 21. august 2009, og som senest på dette tidspunkt modtog pensioner, der kan beskattes i kildelandet efter artikel 18, fritages for beskatning i kildelandet af de pågældende beløb. Se protokol af 21. august 2009, artikel XI, litra b. Begge betingelser skal være opfyldt.

Danmark kan derfor beskatte personer, der flytter fra Danmark til Schweiz efter den 21. august 2009, af udbetalinger fra deres danske pensionsordninger. Danmark kan også beskatte personer, der allerede var flyttet til Schweiz den 21. august 2009, men som først senere er begyndt at modtage udbetalinger fra danske pensionsordninger.

Hvis en person opfylder betingelserne for skattefritagelse i overgangsreglen, gælder fritagelsen også for andre danske pensionsordninger, som den pågældende har, men hvor udbetalingerne ikke var påbegyndt før den 21. august 2009. Se bemærkningerne til L 17 af 7. oktober 2009, punkt 3.3.

Sociale ydelser

Ydelser efter den sociale sikringslovgivning kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 2, og artikel 21, stk. 1.

Fradrag for pensionsbidrag til ordninger i det andet land

Bidrag til pensionsordninger i det ene land, som betales af eller på vegne af en person, der yder personligt arbejde i det andet land, skal skattemæssigt behandles på samme måde og undergives samme betingelser og begrænsninger som bidrag til en pensionsordning i arbejdslandet. Se artikel 28, stk. 3.

Det fremgår af protokol af 21. august 2009, hvilke pensionskasser, der er omfattet af bestemmelsen. For Danmarks vedkommende drejer det sig om pensionsordninger omfattet af PBL afsnit 1. "Pensionskasse" eller "pensionsordning" indbefatter investeringsfonde og trusts, hvor alle interesser i fondene eller trustene besiddes af pensionskasser eller pensionsordninger. Se protokol af 21. august 2009, artikel X.

Se også

Se også afsnit

- [C.A.10.3.3](#) om fradrag for bidrag til schweiziske pensionsordninger
- [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag fra "offentligretlige juridiske personer" er omfattet af artikel 19.

Løn for varetagelse af offentligt hverv, kan kun beskattes i det land, der udbetaler lønnen. Hvis arbejdet udføres i det andet land af en person, der er statsborger i det andet land, og som ikke samtidig er statsborger i det land, der udbetaler lønnen, kan lønnen kun beskattes i det land, hvor arbejdet udføres.

Pension for varetagelse af offentligt hverv kan kun beskattes i det land, der udbetaler pensionen.

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

"Pensioner" omfatter ikke kun periodiske udbetalinger, men også sumudbetalinger. Se protokol af 21. august 2009, artikel X, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt

Artiklen er ændret ved protokol af 21. august 2009, artikel V.

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Bemærk

Sociale ydelser efter sikringslovgivningen, fx folkepension, er omfattet af artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Skibe og luftfartøjer, der benyttes i international trafik, og aktiver - bortset fra fast ejendom - som anvendes i sådan skibs- og luftfartsvirksomhed, kan kun beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen er ændret ved protokol af 11. marts 1997, artikel 7 og ved protokol af 21. august 2009, artikel VI.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Schweiz kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra a og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Schweiz, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Schweiz. Se artikel 23, stk. 1, litra c.

Schweiz giver som hovedregel lempelse efter metoden exemption med progression. Se artikel 23, stk. 2, litra a.

Skat på udbytte, der udbetales fra et dansk selskab til en person eller et selskab, der er hjemmehørende i Schweiz, lempes dog efter særlige creditregler. Se artikel 23, stk. 2, litra b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 4, om renter og royalties.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artiklen er ændret ved protokol af 21. august 2009, artikel VII (voldgift).

Artiklen indeholder ikke nogen frist for indgivelse af anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder modeloverenskomstens voldgiftsbestemmelse i dens fulde udstrækning. Se artikel 25, stk. 5. Bestemmelsen er indsat ved artikel VII i protokol af 21. august 2009.

Der er dog aftalt en såkaldt mestbegunstigelsesklausul, der betyder, at voldgiftsbestemmelsen først får virkning fra det tidspunkt, hvor

- Danmark notificerer, at det har tilvejebragt sine interne forudsætninger og procedurer for at kunne gennemføre bestemmelsen om voldgift, eller
- en DBO mellem Danmark og et tredjeland, som omfatter bestemmelsen om voldgift, får virkning. Se protokol af 21. august 2009, artikel XI, litra c.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25
- [SKM2007.312.SKAT](#) om aftalememorandum indgået mellem landene om ansøgning om tilbagebetaling af rente- og udbytteskat for medlemmer i investeringsforeninger.

Artikel 26: Tilbagebetalingsprocedure

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

DBO'en berører ikke retten til at det enkelte land som kildeland kan indeholde af skat af udbytte, rente eller royalties. Se artikel 26, stk. 1.

Kildelandets indeholdte skat skal imidlertid tilbagebetales efter anmodning, for så vidt dens opkrævning er begrænset af overenskomsten. Se artikel 26, stk. 2.

Fristen for anmodning om tilbagebetaling er tre år regnet fra udløbet af det kalenderår, hvor udbyttet, renten eller royaltyen er forfaldet til betaling. Se artikel 26, stk. 3.

Indgivelse af anmodning om tilbagebetaling af indeholdt skat skal altid indeholde en officiel attestation fra det land, hvor den skattepligtige er hjemmehørende, om, at forudsætningerne for fuld skattepligt i dette land er til stede. Se artikel 26, stk. 4.

De kompetente myndigheder vil i medfør af artikel 25 træffe aftale om de nærmere enkeltheder vedrørende fremgangsmåden. Se artikel 26, stk. 5.

Se også

Se også DBO'en artikel 26 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen er ændret ved protokol af 21. august 2009, artikel VIII.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artiklen omfatter oplysninger om skatter omfattet af overenskomsten. Se artikel 27, stk. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Forskellige bestemmelser - herunder specialregler for dødsboer

Artiklen er ændret ved protokol af 21. august 2009, artikel IX.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Bidrag til pensionskasser og lignende i et land, som betales af eller på vegne af en person, der yder personligt arbejde i det andet land, skattemæssigt skal behandles på samme måde og undergives samme betingelser og begrænsninger som bidrag til en pensionsordning i sidstnævnte land.

Både fradragsberettigede pensionsbidrag og pensionsbidrag, der kan se bort fra, fordi de er betalt af en arbejdsgiver, er omfattet.

Det er en betingelse, at den pågældende lønmodtager m.fl. var medlem af ordningen, inden vedkommende begyndte at arbejde i det andet land, og at det andet land anser pensionsordningen for overordnet at svare til skattemæssigt anerkendte pensionsordninger i det andet land.

Se artikel 28, stk. 3.

Ændringsprotokollen indeholder en opregning af, hvilke pensionsordninger der omfattes af formuleringen om fradrags- og bortseelsesret. Se protokol af 21. august 2009, artikel X, stk. 1.

Eksempel

Bidraget til en schweizisk arbejdsmarkedspension var fuldt fradragsberettiget, uanset at dette var beregnet af bruttoindtægten hidrørende fra Danmark, Norge og Sverige. Se TfS 1997, 917 LSR.

Se også

Se også DBO'en artikel 28 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 29: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorialudvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Bemærk

DBO'en omfatter Færøerne.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 15. oktober 1974 og har virkning fra 1. januar 1974.

Ændringsprotokol af 11. marts 1997 trådte i kraft den 30. december 1997 og har virkning fra 1. januar 1998.

Ændringsprotokol og dertil knyttet protokol af 21. august 2009 trådte i kraft 22. november 2010 og har virkning fra 1. januar 2011.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Ophør

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
SKM2022.35.Ø LR	Artikel 4. En skatteyder havde ikke godtgjort, at han i 2009 opgav sin danske bopæl, således at skattepligten i Danmark for dele af indkomståret 2009 og indkomståret 2010 var ophørt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Skatteyderen havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser i Danmark. Beskatningsretten tilkom derfor Danmark, jf. artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.	Tidligere instans SKM2019.118.BR
Skatterådet og Ligningsrådet		
SKM2024.155.S R	Artikel 21 og 23. Spørger var gået på pension og påtænkte at flytte tilbage til Danmark, hvormed Spørger indtrådte i fuld skattepligt, jf. kildeskatteovens § 1, stk. 1, og dermed blev globalindkomstskattepligtig til Danmark. Forinden Spørgers tilbageflytning til Danmark ville Spørger fuldt ud hæve sine private pensioner. Spørger ville dermed ved indtræden i fuld skattepligt til Danmark alene have offentlige pensioner fra Schweiz samt sin livsforsikringsordning, når Spørger boede i Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark skulle medregne sine løbende udbetalinger fra sine offentlige pensioner hidrørende fra Schweiz til Spørgers skattepligtige indkomst til Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark ved indregning af løbende udbetalinger fra sin offentlige pension fra Schweiz i den danske skat kunne fradrage den til Schweiz betalte skat af samme indkomst, i det omfang denne til Schweiz betalte skat ikke oversteg den skat, der beregnes til Danmark af den pågældende indkomst. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark ikke skulle medtage udbetalinger fra sine private livsforsikringsordninger uden bortseelsesret i Schweiz til sin skattepligtige indkomst i Danmark. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger efter sin tilflytning til Danmark og indtræden i fuld skattepligt til Danmark skulle medtage afkast og/eller værdiforøgelse og/eller renter fra sine	

	livsforsikringsordninger i Schweiz til sin skattepligtige indkomst i Danmark.	
<u>SKM2023.142.S</u> <u>R</u>	Artikel 18. Skatterådet fandt, at spørger var skattepligtig af den del af pensionsudbetalingerne fra de schweiziske pensioner der, krone-for-krone, svarede til indbetalinger som spørger havde haft fradrags- eller bortseelsesret for i Schweiz, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5. Der skulle gives credittempelse i den danske skat, for den skat der blev betalt i Schweiz af de samme pensionsudbetalinger, jf. DBO's artikel 18, stk. 1, jf. artikel 23, stk. 1.	
<u>SKM2023.107.S</u> <u>R</u>	Skatterådet fandt, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig i Danmark. Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Schweiz, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted. Skatterådet fandt, at spørger havde stærke økonomiske interesser i Schweiz, hvor han havde sine primære erhvervsinteresser. Spørger havde samtidig stærke personlige interesser i Danmark, idet hans ægtefælle og deres børn boede her i landet. Spørger havde primært sit familieliv i Danmark, hvor han var sammen med familien om fredagen samt i de fleste weekender. På baggrund af en helhedsvurdering af spørgers ovennævnte livsinteresser i de to stater fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, jf. OECD's kommentar 10 til artikel 4, med hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser og dermed spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a). Spørger havde oplyst, at han fra den 10. oktober 2022, hvor der var bolig til rådighed i Schweiz og indtil familiens flytning til Schweiz i sommeren 2023, ville opholde sig 60-70 % af tiden i Schweiz og 40-30 % af tiden i Danmark. Skatterådet lagde - udover at opholdene var væsentligt hyppigere i Schweiz end i Danmark - også vægt på, at spørgers familie ville flytte over til spørger i Schweiz ca. 9 måneder efter, at han selv flyttede til landet. Det var således spørgers beslutning, at han skulle have både sit arbejdsliv og sit familieliv i Schweiz. Dette underbyggede, at hans ophold i Schweiz var af blivende karakter og dermed ikke "blot er forbigående". Skatterådet fandt derfor, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.	
<u>SKM2022.166.S</u> <u>R</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, i overensstemmelse med Spørgers opfattelse, at Spørger ikke statuerede fast driftssted i Danmark efter SEL § 2, stk. 1, litra a, som følge af, at en medarbejder ønskede at flytte hjem til Danmark, og delvist arbejde dérfra. Medarbejderen var både økonomidirektør og medlem af direktionen i Spørger.	

	Spørger var hjemmehørende i Schweiz, og var en del af en koncern. Skatterådet fandt, at Spørger ikke rådede over et fast forretningssted i Danmark gennem medarbejderes arbejde i Danmark. Skatterådet lagde blandt andet vægt på, at medarbejderen ikke ville være involveret i salgsopsøgende arbejde eller lignende i Danmark, samt at rollen som økonomidirektør var af intern karakter. Endvidere lagde Skatterådet vægt på, at medarbejderen ikke ville kunne træffe beslutninger i direktionen, og arbejdet som direktionsmedlem ville primært blive varetaget i Schweiz .	
<u>SKM2022.58.S</u> <u>R</u>	Artikel 5. Skatterådet fandt, at et udenlandsk selskab ville få fast driftssted i Danmark, som følge af deres danske medarbejders aktivitet i Danmark. Medarbejderen var ansat til bl.a. at etablere salgskanaler og udvikle det skandinaviske marked. Skatterådet lagde vægt på, at medarbejderen ville have en central funktionen inden for udvikling af det skandinaviske marked, samt at medarbejderen var ansat med henblik på at etablere salgskanaler i Danmark, Sverige, Norge og Finland. Medarbejderens geografiske placering i Danmark måtte derfor anses for at have en selvstændig værdi for Spørger. At medarbejderen udførte en del af sit arbejde fra Danmark, skyldtes således ikke alene private forhold. Det var derimod afgørende, at medarbejderen udførte Spørgers kerneaktivitet, samt at medarbejderen faktisk ville udføre en indtægtsskabende aktivitet (etablering af salgskanaler) fra sit hjemmekontor i Danmark.	
<u>SKM2021.647.S</u> <u>R</u>	Spørgeren havde tidligere boet en årrække i Storbritannien, hvor hans ægtefælle stadig boede. Nu boede og arbejdede spørgeren sædvanligvis i Schweiz for et selskab på Jersey, der havde filial i Schweiz. Spørgerens løn og bonus kom dels fra Schweiz, dels fra Jersey. Spørgeren påtænkte at arbejde i forbindelse med ferie i Danmark, hvor han ville anvende sit sommerhus her i landet. Spørgeren påtænkte også at være medstifter af et selskab i Spanien, som i givet fald ville blive stiftet med det formål at købe en grund i Spanien, hvorpå selskabet skulle opføre en feriebolig. Det var tanken, at ferieboligen primært skulle udlejes, men den kunne også anvendes af ejerne af selskabet. Skatterådet bekræftede, at spørgeren ville blive fuldt skattepligtig i Danmark i forbindelse med sit arbejde her. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren ikke blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i den forbindelse. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at spørgerens løn og bonus ikke blev beskattet i Danmark. Endelig bekræftede Skatterådet, at spørgerens rådighed over en eventuel feriebolig i Spanien, der skulle ejes af et spansk selskab ikke skulle beskattes i Danmark.	
<u>SKM2021.489.S</u> <u>R</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, at spørgers aktivitet i Danmark ikke statuerede fast driftssted for H1, efter artikel 5 i den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Spørger var ansat i H1, som var et schweizisk softwarefirma, hvis kernevirkksomhed bestod i at udvikle,	

	sælge og hoste softwareprodukterne, X1 og X2, til et internationalt klientel, herunder danske kunder. Spørger var overordnet ansvarlig for X2-produktet og ønskede af private forhold at flytte tilbage til Danmark efter i en årrække at have boet og arbejdet i Schweiz. Spørger ville arbejde to dage om ugen fra hjemmet i Danmark. H1 havde dog ingen forretningsmæssig interesse i, at spørger arbejdede fra Danmark, og opnåede heller ingen forretningsmæssig fordel heraf. Spørger havde heller ikke fuldmagt til at forhandle alle en kontrakts dele og detaljer på en måde, som var bindende for H1, men kun forhold vedrørende indførslen og driften af X2-produktet, når kontrakten var underskrevet mellem H1 og køber.	
<u>R</u> <u>SKM2021.415.S</u>	Artikel 5. Spørger, der var et schweizisk selskab (H1) havde et tysk datterselskab (H2). Spørgers kunder var primært beliggende i Schweiz, Tyskland, og Østrig. Spørger havde ikke nogen danske kunder. H2 havde under Corona pandemien ansat en salgsmedarbejder og en supportmedarbejder, der begge boede i Danmark. Begge medarbejdere ville under Corona pandemien udelukkende arbejde fra deres respektive hjemmekontorer og ville efter Corona pandemien arbejde mindst 85% af tiden fra deres hjemmekontorer. Det blev bekræftet, at de to medarbejdere i Danmark ikke ville udgøre et skattemæssigt fast driftssted for H1 eller H2, hverken under Corona pandemien eller efter Corona pandemien, da de to danske medarbejders hjemmekontorer ikke udgjorde et fast sted. Der blev herved lagt særlig vægt på, at spørger ikke havde nogen interesse i, at medarbejderne arbejdede i Danmark, at spørger primært havde fokus på Tyskland, Schweiz og Østrig og ikke havde til hensigt at henvende sig til det danske marked eller markeder i det danske nærområde, at ansættelsen af de to danskere således ikke var et surrogat for etablering på det danske marked, og at spørger ikke havde krævet, at de to danskere skulle arbejde fra deres hjemmekontorer i Danmark. Endvidere udgjorde salgsmedarbejderen ikke en afhængig agent, eftersom al kontraktsforhandling blev udført af H1 og alle endelige aftaler med kunder skulle godkendes og underskrives af H1. Det blev endvidere bekræftet, at det ikke ville medføre fast driftssted, hvis spørger erhvervede en dansk kunde, men som de to danske medarbejdere ikke havde haft eller fik kontakt til. Det blev herved lagt til grund, at der alene ville være tale om en enkeltstående dansk kunde, at spørger fortsat primært havde fokus på kunder i Tyskland, Østrig og Schweiz, og at de danske medarbejdere på intet tidspunkt havde kontakt til eller betjente den danske kunde.	
<u>R</u> <u>SKM2021.67.S</u>	Artikel 4. Spørgeren flyttede den 1. december 2017 til Schweiz i forbindelse med tiltrædelse i en ikke-tidsbegrænset fuldtidsansættelse hos H1, som ligger i byen Y1 i Schweiz. Inden da boede spørgeren i ejerbolig i Danmark sammen med sin mand. Da spørgerens mand har job og flere voksne børn i Danmark, er han ikke flyttet med til Schweiz og er derfor fortsat bosat i parrets fællesejede bolig i Danmark. Spørgeren ønsker i den forbindelse svar på, om hun kan anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og	

	Schweiz. Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgeren skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz på grundlag af midtpunktet for livsinteresser. Skatterådet bekræfter, at spørgeren kan anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, da spørgeren sædvanligvis opholder sig i Schweiz.	
<u>SKM2018.618.S</u> <u>R</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, at en udenlandsk virksomheds danske salgsmedarbejders aktiviteter ikke medførte, at spørger fik fast driftssted i Danmark efter den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Salgsmedarbejderen var dansk statsborger og havde bopæl i Danmark, hvor han også var fuldt skattepligtig. Salgsmedarbejderen udførte enkeltstående opgaver som f.eks. afrapportering om markedsforhold fra et hjemmekontor. Det var oplyst, at salgsmedarbejderen udførte mere end 80 % af sit arbejde udenfor Danmark, og at de arbejdsopgaver, han udførte fra bopælen i Danmark, udelukkende knyttede sig til kunder udenfor Danmark. Skatterådet anså hjemmekontoret for at udgøre et fast forretningssted gennem hvilket spørgers virksomhed blev udøvet. Skatterådet fandt imidlertid efter en samlet konkret vurdering, at salgsmedarbejderens aktiviteter for spørger i Danmark ikke gik ud over, hvad der kunne karakteriseres som enkeltstående opgaver af hjælpende eller forberedende karakter. Skatterådet lagde ved afgørelsen vægt på det i høringsfasen oplyste om arten og omfanget af det arbejde, som faktisk blev udført fra hjemmekontoret i Danmark.	
<u>SKM2018.528.S</u> <u>R</u>	Artikel 4. Spørgeren er flyttet til Schweiz sammen med sin ægtefælle i forbindelse med sin ansættelse ved et universitet i Schweiz. Spørgeren har samtidig andre jobs i Danmark og Brasilien, hvor det meste af arbejdet vil blive udført i Schweiz. Spørgeren havde sammen med sin ægtefælle opretholdt deres bopæl i Danmark, og var fortsat fuld skattepligtig i Danmark. Skatterådet bekræfter, at spørgeren kan anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.	
<u>SKM2018.529.S</u> <u>R</u>	Artikel 4. Spørgeren er flyttet til Schweiz sammen med sin ægtefælle i forbindelse med ægtefællens ansættelse ved et universitet i Schweiz. Spørgeren har jobs i Danmark, Sverige og Brasilien, hvor det meste af arbejdet vil blive udført i Schweiz. Spørgeren havde sammen med sin ægtefælle opretholdt deres bopæl i Danmark, og var fortsat fuld skattepligtig i Danmark. Skatterådet bekræfter, at spørgeren kan anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.	
<u>SKM2018.476.S</u> <u>R</u>	Artikel 5. Sagen drejede sig om, hvorvidt spørger, der var en personligt ejet virksomhed hjemmehørende i Schweiz, havde fast driftssted i Danmark, som følge af den salgsansvarlige medarbejders arbejde her i landet. Medarbejderen, som var dansk statsborger og bosat i Danmark, udførte en del af sine arbejdsopgaver fra et hjemmekontor. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger ikke havde fast driftssted i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og artikel 5 i den	

	dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsaftale, idet Skatterådet fandt, at salgsmedarbejderens arbejdsopgaver udgjorde en væsentlig og essentiel del af spørgers virksomhed.	
<u>R</u> <u>SKM2015.393.S</u>	En person, der var bosiddende i Schweiz, ville anskaffe sig en lejlighed i København til brug for ferie og lignende. Personen drev erhverv i et schweizisk selskab, der havde danske kunder. Da selskabet ikke ville udøve erhverv fra lejligheden, ville selskabet ikke få fast driftssted her i landet.	
<u>R</u> <u>SKM2014.326.S</u>	Artikel 15 og 23. Skatterådet fandt ikke, at spørgers fulde skattepligt til Danmark ophørte efter sin fraflytning, da boligen ikke var solgt og hustruen opretholdt det fælles hjem i Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger bliver skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, da han har personlige og økonomiske interesser i Danmark.	Se også <u>SKM2014.393.S</u> om lempelse for den pågældendes schweiziske lønindkomst.
<u>R</u> <u>SKM2006.212.S</u>	Artikel 5. En kunstner spurgte, om hun ville få fast driftssted, hvis hun drev galleri fra sin bolig i Danmark, der pr. dispensation havde fået sommerhusstatus. Skatterådet svarede, at den fulde skattepligt ville genindtræde ved ophold i forbindelse med at varetage indtægter, erhvervet fra galleriet. Galleriet ville, under forudsætning af, at hun fortsat kunne anses for hjemmehørende i Schweiz efter overenskomsten, og at galleriet blev drevet erhvervsmæssigt, udgøre et fast driftssted	
<u>R</u> <u>SKM2002.252.L</u>	Artikel 4. En forespørger bosiddende i Schweiz ville under nærmere beskrevne omstændigheder blive fuldt skattepligtig til Danmark, hvis vedkommende erhvervede en helårsbolig i Danmark og samtidig en måned om sommeren tog arbejde i Danmark for en dansk arbejdsgiver. Vedkommende ville dog fortsat være at betragte som hjemmehørende i Schweiz efter artikel 4 , også selv om den skattepligtige tilmeldte sig folkeregisteret i Danmark.	

C.F.9.2.18.5 Senegal

Senegal har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

C.F.9.2.18.6 Serbien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Serbien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.18.6.1](#))
- Serbien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.18.6.2](#)).

C.F.9.2.18.6.1 Serbien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	15.05.2009	<u>L 18 af 07.10.2009</u>	<u>Lov nr. 1079 af 20.11.2009</u>	<u>BKI nr. 6 af 15.01.2010</u>	18.12.2009	Virkning 01.01.2010

Indhold	Status	Henvisninger
---------	--------	--------------

MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39
-----	---------------------	---

Serbien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2019. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

Overenskomsten omfatter ikke Kosovo, der blev anerkendt af Danmark som en selvstændig stat den 21. februar 2008.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også <https://www.purs.gov.rs/en.html> om Serbiens skattemyndighed.

C.F.9.2.18.6.2 Serbien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 29.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Serbien har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og
- anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Grønland og Færøerne.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib, fly eller køretøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet, flyet eller køretøjet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens

artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Installation, borerig eller skib, der anvendes ved efterforskning efter naturforekomster, men ikke ved den efterfølgende udvinding af sådanne, udgør et fast driftssted, hvis arbejdet strækker sig over mere end 12 måneder. Virksomhed udøvet af et foretagende, der i det væsentlige udøver samme virksomhed, eller er beskæftiget på samme projekt eller operation som et foretagende, med hvilket det er forbundet, anses for udøvet af foretagendet, medmindre de pågældende aktiviteter udøves samtidigt. Det er derfor ikke muligt at omgå 12 måneders perioden ved at forbundne foretagender på skift udøver virksomheden på et projekt. Se artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 7, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 5. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 5, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen 6 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en omfatter ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: International trafik

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved drift af skibe, fly eller køretøjer i international trafik, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Hvis den virkelige ledelse af et rederi har sit sæde om bord på et skib, anses ledelsen for at have sit sæde i den kontraherende stat, hvor skibet har sit hjemsted, eller, hvis der ikke er et sådant hjemsted, i den kontraherende stat, hvor rederen er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste ved anvendelse, rådighedsstillelse eller udleje af containere, som anvendes til transport af varer i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde, når anvendelse, rådighedsstillelse eller udleje sker i tilknytning til driften af skibe, fly eller køretøjer i international trafik. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytter

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Udbytte kan også beskattes i kildestaten, men hvis den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden stat, må skattesatsen ikke overstige 5 pct. af bruttobeløbet af udbyttet, hvis den retmæssige ejer er et selskab (bortset fra et interessentskab), som direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udfører frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 10, stk. 2. MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, som betales til den anden stat eller dennes politiske underafdelinger eller lokale myndigheder, til den anden lands centralbank eller nationalbank, eller til offentlig myndighed eller offentlig institution (herunder en finansiel institution), der fuldt ud ejes eller kontrolleres af regeringen eller tilhørende politiske underafdelinger eller lokale myndigheder. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr mv. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste, der erhverves af et foretagende i en stat ved salg af skibe, fly og køretøjer, som anvendes i international trafik, eller af rørlig ejendom, som er knyttet til driften af sådanne skibe, fly eller køretøjer, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste, som en person, der er hjemmehørende i en stat, erhverver ved salg af aktier, hvis værdi for mere end 50 pct.'s vedkommende direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom beliggende i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Serbiens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 13, stk. 4, af MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens

artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI's artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI's artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en eller flere perioder, der tilsammen udgør mindst 183 dage inden for en 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår (kalenderår).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i ansættelsesforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib, fly eller køretøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Foruden lønindkomst for arbejde ombord på skibe og fly kan lønindkomst ved arbejde på køretøjer i international trafik beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesmedlemmer

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 16 i DBO'en omfatter foruden medlem af bestyrelse også medlem af et tilsvarende organ.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kan kun beskattes i bopælslandet, hvis

- besøget helt eller i hovedsagen er støttet af offentlige midler fra det ene land eller dem begge, eller
- virksomheden udøves inden for rammerne af et kulturelt eller sportsligt udvekslingsprogram, som er anerkendt af begge lande.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

I disse tilfælde kan kildelandet beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Overgangsregel

Personer, som den 15. maj 2009 var hjemmehørende i Serbien, og som på dette tidspunkt modtog pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger, der kan beskattes i Danmark efter artikel 18 i DBO'en, fritages for beskatning i Danmark af de pågældende beløb, hvis disse efter artikel 18 eller artikel 20 i DBO'en mellem Danmark og Jugoslavien af 19. marts 1981 kun kunne beskattes i Serbien. Det drejer sig om alle former for private pensioner, men ikke sociale ydelser.

Fritagelse for beskatning bortfalder, hvis personen ophører med at være hjemmehørende i Serbien, eller hvis de nævnte pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger ophører. Dette gælder dog ikke, hvis retten til en ydelse ophører og afløses af retten til en anden ydelse i umiddelbar forlængelse heraf. Det gælder især i en situation, hvor udbetaling af dansk førtidspension eller anden ydelse ophører på grund af overgang til folkepension. Hvis fritagelsen er bortfaldet, kan den ikke gives på et senere tidspunkt. Se lov nr. 1079 af 20. november 2009 § 2.

Kildelandet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Dansk SU er ikke en social ydelse, men er omfattet af artikel 18 i DBO'en, da der er tale om offentlige midler.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Anden indkomst

Artikel 21 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 22 i DBO'en omfatter foruden skibe og fly også køretøjer og kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en.

Der er indsat en bestemmelse om SAS. Se artikel 22, stk. 4, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 22 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Serbien kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Serbien, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Serbien.

Serbien giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Hvis en indkomst er fritaget for beskatning i Serbien, kan den medregnes ved beregning af skatten på den resterende del af indkomsten.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 18. december 2009 og har virkning fra 1. januar 2010.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 29: Opsigelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer

<u>SKM2024.87.LSR</u>	Artikel 15. To i Panama registrerede skibe var ejet af et dansk rederi. Landsskatteretten fandt, at rederiet måtte anses for at have overtaget skibene til befragtning af fiskere, og at rederiets erhvervelse af skibene måtte sidestilles med køb af et aktiv. Det forhold, at flere af de tidligere ansatte sømænd fortsat arbejdede på skibene efter rederiets erhvervelse heraf, kunne ikke indebære, at skibene var erhvervet med besætning. Sømændene måtte derimod anses for sideløbende med købet af skibene for at være tilbudt ansættelse i det danske rederi. Rederiet havde endvidere efter erhvervelsen af skibene haft ansvaret for skibenes bemanning, vedligeholdelse og udstyr, ligesom rederiet havde påtaget sig hele den økonomiske risiko for driften. Landsskatteretten fandt herefter, at skibene var erhvervet af rederiet uden besætning, hvorfor skibene skulle sidestilles med et skib med hjemsted her i landet efter KSL § 2, stk. 2, 2. pkt., og hvorfor de udenlandske sømænd var begrænset skattepligtige til Danmark.	Landsskatterettens afgørelse er indbragt for domstolene.
---------------------------------------	---	--

C.F.9.2.18.7 Seychellerne

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	30.03.2011	-	-	<u>BKI nr. 29 af 25.10.2012</u>	28.07.2012	Virkning 01.01.2013 Straffesager 28.07.2012

Seychellerne har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. oktober 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også www.src.gov.sc/default.aspx om Seychellernes skattemyndighed.

C.F.9.2.18.8 Singapore

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Singapore - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.18.8.1](#))
- Singapore - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.18.8.2](#)).

C.F.9.2.18.8.1 Singapore - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO Historisk	03.02.1989	L 266 af 05.04.2000	Lov nr. 457 af 31.05.2000	BKI nr. 105 af 11.11.1986	03.02.1986	Historisk
DBO	03.07.2000	L 24 af 04.10.2000	Lov nr. 1026 af 22.11.2000	BKI nr. 1 af 05.01.2001	22.12.2000	Virkning 0
Protokol	25.08.2009	L 15 af 07.10.2009	Lov nr. 1131 af 04.12.2009	BKI nr. 66 af 21.12.2010	08.01.2011	Virkning 0 Art. 26
Bek. af aftale af 13. marts 2017 mellem Danmark og Singapore om udveksling af oplysninger om finansielle konti	13.03.2017			BKI nr. 24 af 05.12.2017	05.06.2017	Se afsnit C.F.8.1.2.3.3 Multilaterale automatisk ud af oplysninger finansielle ko

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Singapore har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. maj 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter
- 29 om territorial udvidelse.

Se også

- Skat Udland 1998, 183 om Singapores skattesystem

- www.iras.gov.sg/irashome/default.aspx om Singapores skattemyndighed.

C.F.9.2.18.8.2 Singapore - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 29.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Singapores indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Singapore har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Singapores indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Singapores indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenkede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og
- anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Grønland og Færøerne.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med skib eller luftfartøj, der drives af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1, i DBO'en.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et bygnings-, anlægs-, monterings- eller samlearbejde samt tilsyn hermed udgør et fast driftssted, når sådant arbejde vedvarer i mere end 6 måneder inden for en 12-måneders periode. Se artikel 5, stk. 3, litra a, i DBO'en.

Efterforskning af naturforekomster med skib, borerig eller installation udgør et fast driftssted, når sådan efterforskning vedvarer i mere end 6 måneder inden for en 12 måneders periode. Virksomhed udøvet af et foretagende, der

- i det væsentlige udøver samme virksomhed, eller

- er beskæftiget på samme projekt eller operation som et foretagende, det er forbundet med,

anses for udøvet af foretagendet, medmindre de pågældende aktiviteter udøves samtidigt. Det er derfor ikke muligt at omgå 12 måneders perioden ved at forbundne foretagender på skift udøver virksomheden på et projekt. Se artikel 5, stk. 3, litra b, i DBO'en.

Levering af tjenesteydelser, som fx rådgivningsvirksomhed gennem ansatte eller andet personale i arbejdslandet, anses for et driftssted, hvis det varer mere end 90 dage inden for enhver 12-månedersperiode. Se artikel 5, stk. 3, litra c, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 4, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 5, i DBO'en fremgår, at hvis en afhængig agent handler på et foretagendes vegne, og har og sædvanligvis i en stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i artikel 5, stk. 4, i DBO'en og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en person ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 8 i DBO'en omfatter udleje på bareboat-basis af skibe eller fly og brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere m.m., der anvendes til transport af varer, der er knyttet til driften af skibe eller fly i international trafik. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

I tilfælde, hvor et skib eller et luftfartøj udelukkende anvendes mellem steder i en kontraherende stat og en eller flere strukturer, der anvendes til efterforskning eller udnyttelse af naturforekomster, som er beliggende i vande, der grænser op til denne stats territorialfarvande, skal der ikke ske skattefritagelse efter denne artikel. Se artikel 8, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 10 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav og ejertidskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct., og har ejet det i en uafbrudt periode på ikke under et år og udbyttet er blevet fastsat indenfor denne periode, af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog ikke beskatte udbytter.

Hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller anden lignende institution, der udbyder pensionsordninger på nærmere bestemte kriterier, se art. 10, stk. 2, i DBO'en kan kildelandet kun beskatte udbytter med 5 pct.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bemærk

Det er en betingelse for afkald på beskatning eller reduktion af skat på indkomst fra kilder i Danmark, at indkomsten er overført til eller modtaget i Singapore, se artikel 22, stk. , i DBO'en1:

"I tilfælde, hvor denne overenskomst bestemmer (med eller uden andre betingelser), at indkomst fra kilder i Danmark skal fritages for beskatning eller beskattes med nedsat skatteprocent i Danmark, og den nævnte indkomst i henhold til gældende lovgivning i Singapore alene er undergivet beskatning for så vidt angår det beløb, som er overført til eller modtaget i Singapore og ikke for så vidt angår det fulde beløb, skal fritagelsen eller nedsættelsen, der i henhold til denne overenskomst skal indrømmes i Danmark, alene ske for så stor en del af indkomsten, som er overført til eller modtaget i Singapore."

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis renterne tilfalder den andet lands regering er renterne fritaget for skat. "Regering" er defineret i artikel 11 i DBO'en. Se artikel 11, stk. 7 og 8, i DBO'en.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende film eller bånd til brug for radio eller fjernsynsudsendelser, ethvert computer programmel og anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen om salg af aktier i ejendomsaktieselskaber i modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, afviges. I DBO'en skal tre fjerdedele hidrøre direkte eller indirekte fra fast ejendom. Der er

ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt. Andre ejerandele, som ligner aktier, er ikke omfattet af artikel 13 i DBO'en. Se artikel 13, stk. 2, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en eller flere perioder overstiger 90 dage inden for en 12 måneders periode, som begynder eller slutter i det pågældende kalenderår. Se artikel 14, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til enhver 12 måneders periode, der begynder eller slutter i det pågældende kalenderår, og bopælslandet kan kun beskatte, hvis vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i bopælslandet. Se artikel 15, stk. 2, litra a og b, i DBO'en.

Eksempel

Danmark havde ikke beskatningsretten til en lønindkomst optjent i Singapore efter artikel 15, stk. 2, litra b, i DBO'en fordi den pågældende person var ansat af en hollandsk arbejdsgiver. Se TfS 1997, 364 ØL.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik af et foretagende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat. I tilfælde, hvor vederlaget oppebæres af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan det imidlertid også beskattes i denne anden stat. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelses honorarer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorarer

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kan kun beskattes i bopælslandet, hvis besøget i det andet land udelukkende eller i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra det ene land eller dem begge. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, sociale sikringsydelser og lignende ydelser

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- den retmæssige ejer har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- den retmæssige ejer ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Dansk SU er ikke en social ydelse, men er omfattet af artikel 18 i DBO'en, da der er tale om offentlige midler.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag fra "offentlige institutioner" er omfattet af artikel 19, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Anden indkomst

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet.

Bemærk

Artikel 21 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2, om erhvervsvirksomhed.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Begrænsning af skattelempelse

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 22 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Det er en betingelse for afkald på beskatning eller reduktion af skat på indkomst fra kilder i Danmark, at indkomsten hjemtages til Singapore.

Se også

Se også DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Singapore kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Singapore, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Singapore. Se artikel 23, stk. 1, litra c, i DBO'en.

Et selskab, der ejer mere end 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab i Singapore, skal være fritaget for skat i Danmark. Se artikel 23, stk. 1, litra d, i DBO'en.

Singapore giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Ved udbetaling af udbytte til et selskab i Singapore, som ejer mere end 10 pct. af det udbyttebetalende danske selskab, tages der ved beregning af nedslaget hensyn til den underliggende selskabsskat. Se artikel 23, stk. 2, i DBO'en.

Indkomst, som det ene lands regering modtager fra kilder i det andet land, skal være fritaget for beskatning i kildelandet. Se artikel 23, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 22 i DBO'en om begrænsning af skattelempelse.
- Afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Artikel 24 i DBO'en skal finde anvendelse på skatter omfattet af overenskomsten.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Singapores indgåelse af MLI'en finder MLI'ens del VI om voldgift anvendelse på DBO'en, jf. MLI'ens artikel 18. Reglerne for voldgiftsproceduren fremgår af MLI'ens artikel 19 til 26.

Efter MLI'ens artikel 36, stk. 1, jf. artikel 36, stk. 2, har bestemmelserne i MLI'ens del VI om voldgift, virkning for Danmark og Singapore:

- a. med hensyn til sager, som indbringes for den kompetente myndighed fra det tidspunkt, hvor MLI'en er trådt i kraft for det sidste af de to lande, dvs. på eller efter 1. januar 2020, og
- b. med hensyn til sager, som er indbragt for den kompetente myndighed forud for ikrafttrædelsen for det sidste af de to lande, i det omfang, at de kompetente myndigheder i begge lande aftaler, at MLI'ens del VI skal finde anvendelse på den bestemte sag. Dette følger af Singapores forbehold efter MLI'ens artikel 36, stk. 2.

Tiltrædelsen af MLI'ens voldgiftsbestemmelser betyder blandt andet, at MLI'ens artikel 19 fastsætter det grundlæggende princip for, hvornår voldgift skal anvendes. Det bemærkes, at Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 19, stk. 12. Dette indebærer, at voldgift ikke skal finde anvendelse i sager, hvor afgørelser om et uløst spørgsmål allerede er truffet af en domstol eller et administrativt nævn i et af de to lande, eller hvis en sådan afgørelse træffes på noget tidspunkt, efter en anmodning om voldgift er fremsat, og inden voldgiftskendelsen bliver afsagt.

Ligeledes finder MLI'ens artikel 23, stk. 1, anvendelse. MLI'ens artikel 23, stk. 1, vedrører voldgiftsproceduren.

Danmark og Singapore har endvidere valgt at anvende MLI'ens artikel 23, stk. 5, på DBO'en. MLI'ens artikel 23, stk. 5, vedrører et krav om fortrolighed i forhold til oplysninger som modtages under voldgiftssagens behandling. Brud på fortroligheden medfører, at de udestående spørgsmål, som ligger til grund for voldgiftssagen og den gensidige aftaleprocedure, forbliver uløste.

Som følge af Danmarks og Singapores indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 24, stk. 2, anvendelse på DBO'en. MLI'ens artikel 24, stk. 2, giver mulighed for, at de kompetente myndigheder inden for en periode på tre måneder kan nå frem til en anden løsning end den, der fremgår af voldgiftskendelsen.

I forbindelse med Danmarks og Singapores indgåelse af MLI'en har Danmark i medfør af MLI'ens artikel 28, stk. 2, taget følgende forbehold med hensyn til de former for sager, der skal kunne undergives voldgift:

"1. Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse på omfattede skatteaftaler indgået mellem Danmark og andre EU-medlemslande.

2. Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse i sager, hvor en part har pålagt en fysisk eller juridisk person sanktioner for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed."

Singapore har tilsvarende taget følgende forbehold med hensyn til de former for sager, der skal kunne undergives voldgift:

- a. *"The Republic of Singapore reserves the right to exclude from the scope of Part VI (Arbitration) cases involving the application of its domestic general anti-avoidance rules contained in Section 33 of the Income Tax Act, case law or juridical doctrines. Any subsequent provisions replacing, amending or updating these anti-avoidance rules would also be comprehended. The Republic of Singapore shall notify the Depositary of any such subsequent provisions.*
- b. *"Where a reservation made by the other Contracting Jurisdiction to a Covered Tax Agreement pursuant to Article 28(2)(a) refers exclusively to its domestic law (including legislative provisions, case law, judicial doctrines and penalties), the Republic of Singapore reserves the right to exclude from the scope of Part VI those cases that would be excluded from the scope of Part VI if the other Contracting Jurisdiction's reservation were formulated with reference to any analogous provisions of the Republic of Singapore's domestic law or any subsequent provisions which replace, amend or update those provisions. The competent authority of the Republic of Singapore will consult with the competent authority of the other Contracting Jurisdiction in order to specify any such analogous provisions which exist in the Republic of Singapore's domestic law in the agreement concluded pursuant to Article 19(10)."*

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.18](#) om MLI'ens artikel 18.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.19](#) om MLI'ens artikel 19.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.23](#) om MLI'ens artikel 23.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.24](#) om MLI'ens artikel 24.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.36](#) om MLI'ens artikel 36.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en er ændret ved protokol af 25. august 2009, artikel I.

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 22. december 2000 og har virkning fra 1. januar 2001.

Protokol af 25. august 2009 trådte i kraft 8. januar 2011 og har virkning fra 1. januar 2012.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 29: Opsigelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsretsdomme		
TfS 1997, 364 ØL	Artikel 15. Danmark havde ikke beskatningsretten til en lønindkomst optjent i Singapore efter artikel 15, stk. 2, litra b, fordi den pågældende person var ansat af en hollandsk arbejdsgiver.	
Landsskatteretten		
LSRM 1983, 159	Artikel 3 og 15. Afgørelsen vedrørte et skib registreret i Singapore. Skibet var af coasterstørrelse og blev anvendt til seismologiske undersøgelser af havbunden i internationalt farvand. Skibets lastrum var ombygget til at indeholde måleudstyr og transmissionsudstyr mv., og skibet medbragte, ud over besætningen, videnskabeligt uddannet personel, der betjente dette udstyr. Skibet opererede periodevis fra samme havn, afhængig af undersøgelsesområdernes beliggenhed, og det blev enten forsynet ved, at materialer mv. blev bragt ud til skibet, eller ved at skibet lagde til i basishavnen. Skibet kom hver 4. uge ind til reden eller basishavnen. Landsskatteretten var enig med klageren i, at det seismologiske havundersøgelsesskib ikke kunne anses for at medføre gods eller passagerer, og at skibet - bortset fra sejlads mellem basishavn og undersøgelsesområde eller fra et undersøgelsesområde til et andet - nærmest var stationært. Skibet kunne dermed ikke anses for at sejle i international trafik.	

C.F.9.2.18.9 Sint Maarten

Sint Maarten er omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 10. oktober 2010 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. september 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Sint Maarten er en selvstændig stat inden for Kongeriget Nederlandene. Sint Maarten var tidligere en del af de Nederlandske Antiller og består af den sydlige del af øen Saint Martin.

Se også afsnit [C.F.9.2.14.4](#) om aftaler med de Nederlandske Antiller.

C.F.9.2.18.10 Slovakiet

Slovakiet har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Om Slovakiet, se i øvrigt afsnit [C.F.9.2.19.6](#) om Tjekkioslovakiet.

Se også

Se også TfS 1995, 2 om Slovakiet.

C.F.9.2.18.11 Slovenien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Slovenien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.18.11.1](#))
- Slovenien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.18.11.2](#)).

C.F.9.2.18.11.1 Slovenien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	02.05.2001	L 95 af 06.02.2002	Lov nr. 267 af 08.05.2002	BKI nr. 17 af 17.06.2002	03.06.2002	Virkning 01.01.2003

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Slovenien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juni 2011. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

C.F.9.2.18.11.2 Slovenien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende protokol.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmark og Sloveniens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Slovenien har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmark og Sloveniens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmark og Sloveniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artikel 2 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande og
- anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Grønland og Færøerne.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmark og Sloveniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Når det gælder faste driftssteder beliggende i tredjelande, medfører Danmark og Sloveniens indgåelse af MLI'en, at MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, finder anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, indeholder en anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.

Reglen i MLI'ens artikel 10, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmark og Sloveniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens

artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI's artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO's artikel 5, stk. 6, af MLI's artikel 12, stk. 2. MLI's artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI's artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI's artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmark og Sloveniens indgåelse af MLI'en finder MLI's artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO's artikel 5, stk. 4. MLI's artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI's artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmark og Sloveniens indgåelse af MLI'en finder MLI's artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO's artikel 5, stk. 4, som ændret ved MLI's artikel 13, stk. 2. MLI's artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI's artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmark og Sloveniens indgåelse af MLI'en finder MLI's artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI's artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI's artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.10](#) om MLI's artikel 10.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI's artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI's artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI's artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Definitionen af fast ejendom omfatter også enhver option eller lignende rettighed med hensyn hertil. Se artikel 6, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og lufttransport

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 8 i DBO'en omfatter også fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer i international trafik, når det er forbundet med drift af skibe eller luftfartøjer i international trafik. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav og ejertidskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct., og har ejet aktieposten i en uafbrudt periode på ikke under ét år, og udbyttet er fastsat inden for denne periode, af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 5 pct.

Slovenien kan som kildeland beskatte udbytter med højst 5 pct. af bruttobeløbet af udbytter betalt til et dansk selskab, som er interessent i et dansk interessentskab, når det danske selskab ejer mindst 25 pct. af aktierne i et slovensk selskab i mindst et år, hvor udbyttet udloddes inden for. Denne præcisering er nødvendig, da Slovenien beskatter interessentskaber som selskaber, hvorimod Danmark beskatter de enkelte interessenter. Se artikel 10, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Hvis den retmæssige ejer er en anerkendt pensionsfond som nævnt i protokollen til DBO'en, se art. 8, stk. 2, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 5 pct.

En anerkendt pensionsfond er for Danmarks vedkommende:

- Arbejdsmarkedets Tillægspension
- Pensionskasser, som angivet i [SEL § 3](#), stk. 1, nr. 9 og
- Lønmodtagernes Dyrtidsfond.

Se protokollen til DBO'en.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmark og Sloveniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 10, stk. 2. MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan højst beskatte renter med 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2, i DBO'en. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten ved salg af fly i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 5, i DBO'en.

Hvis en person flytter fra Danmark til Slovenien eller omvendt, og der er sket fraflytterbeskatning af urealiserede aktieavancer, kan tilflytterlandet ved efterfølgende salg kun beskatte den del af avancen, der vedrører den periode, hvor den pågældende har været hjemmehørende i tilflytterlandet. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en.

Danmark kan beskatte kapitalgevinster ved salg af aktier og andre selskabsrettigheder, selvom personen ved salget bor i Slovenien, hvis personen har haft bopæl i Danmark på et hvilket som helst tidspunkt inden for en 5-årig periode før salget. Det samme gælder med modsat fortegn. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmark og Sloveniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 9, stk. 4, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes, når vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i den stat, i hvilken modtageren er hjemmehørende, artikel 15, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Lønindkomst for arbejde, der udføres ombord på skibe i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor rederiet er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst for arbejde ombord på fly i international trafik kan beskattes i det land, hvor luftfartsselskabet er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 20 i DBO'en om professorreglen
- Artikel 22, stk. 5, i DBO'en om løn i forbindelse med kulbrinteaktivitet
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesmedlemmer

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra kildelandet eller bopælslandet, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, medmindre der er tale om offentlig erhvervsaktivitet. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, sociale sikringsydelser og lignende betalinger

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- Modtageren har været hjemmehørende i kildelandet; og
 - den retmæssige ejer har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller

- den retmæssige ejer ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Bemærk

Skatten i kildelandet kan højst udgøre 23 pct. af pensionen. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Overgangsregel

Personer, der var hjemmehørende i det ene land og modtog pension fra det andet land senest den 1. januar 2003, kan kun beskattes i bopælslandet af pensioner, der er omfattet af artikel 18. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 18 i DBO'en gælder for Danmarks vedkommende for pensionsordninger omfattet af PBL afsnit I. For Sloveniens vedkommende gælder artikel 18 i DBO'en for pensionsordninger efter den respektive lovgivning i landet.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Dansk SU er ikke en social ydelse, men er omfattet af artikel 18 i DBO'en, da der er tale om offentlige midler.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Professorer og lærere

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 20 i DBO'en findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for undervisning eller forskning ved et universitet, en læreanstalt, skole eller anden uddannelsesinstitution beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er professor eller lærer
- personen er hjemmehørende i det andet land
- opholdet ikke overstiger 2 år
- opholdet sker med det formål at undervise, gennemføre videregående studier eller forske
- forskningen ikke primært foretages til privat gavn.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#). om professorreglen
- DBO'en artikel 20 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En studerende eller lærling, der er omfattet af artikel 21 i DBO'en, skal med hensyn til legater, stipendier eller vederlag for personligt arbejde være berettiget til de samme fritagelser, lempelser og nedsættelser med hensyn til skatter, som under de samme omstændigheder gælder for personer, der er statsborgere i opholdslandet. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 22 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 22 i DBO'en omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 22, stk. 1, i DBO'en.

Kulbrintevirksomhed får fast driftssted eller fast sted, hvis en person, der er hjemmehørende i det ene land, udøver virksomhed eller frit erhverv i mere end 30 dage inden for en 12-måneders-periode i det andet land. For at undgå omgåelse er det præciseret, at de 30 dage også omfatter kulbrintevirksomhed udøvet af forbundne foretagender. Se artikel 22, stk. 2., i DBO'en

Virksomhed på boreplatform ud for kysten udgør kun fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 365 dage inden for en 18-måneders-periode. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en. Virksomhed af væsentligt samme karakter udført af forbundne foretagender medregnes til 18-måneders-perioden.

Forsyningsvirksomhed med skibe eller fly i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor virksomheden er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og lignende fartøjer ved sådan virksomhed. Se artikel 22, stk. 4, i DBO'en.

Gage, løn og lignende vederlag til ansatte ombord på et skib eller luftfartøj, bugserbåd eller lignende fartøj i forbindelse med forsyningsvirksomhed skal beskattes i overensstemmelse med artikel 15, stk. 3 og 4, i DBO'en. Se artikel 22, stk. 5, i DBO'en.

Kapitalgevinst på boreplatforme omfattet af denne regel, som flyttes fra det land, hvor virksomheden er udøvet, skal kun beskattes i det land, hvor ejeren er hjemmehørende. Se artikel 22, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Andre indkomster

Artikel 23 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 24: Beskatning af formue

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en omfatter foruden formue bestående af skibe og luftfartøjer også containere.

Bemærk

Artikel 24 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Artikel 25: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Slovenien kan beskatte efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Slovenien, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Slovenien.

Slovenien giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Hvis en indkomst er fritaget for beskatning i Slovenien, kan den medregnes ved beregning af skatten på den resterende del af indkomsten.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 26: Ikke-diskriminering

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 27: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 27 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 27 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Slovenien.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 28: Udveksling af oplysninger

Artikel 28 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 28 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artikel 30 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 3. juni 2002 og har virkning fra 1. januar 2003.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artikel 32 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

C.F.9.2.18.13 Spanien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Spanien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.18.13.1](#))
- Spanien - Gennemgang af overgangsbestemmelserne ([C.F.9.2.18.13.2](#)).

Bemærk

DBO'en med Spanien er opsagt pr. 1. januar 2009. Dette afsnit indeholder derfor kun en gennemgang af overgangsbestemmelserne i forbindelse med opsigelsen.

C.F.9.2.18.13.1 Spanien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	03.07.1972	-	-	BKI nr. 70 af	21.06.1973	Historisk

Historisk				<u>16.08.1973</u>		
Protokol	17.03.2000	-	-	<u>BKI nr. 48 af 07.08.2000</u>	17.04.2000	Historisk
Historisk						
Opsigelse af DBO	10.06.2008	<u>L 13 af 28.11.2007</u> <u>L 125 af 04.02.2009</u> <u>L 122 af 26.01.2011</u>	<u>Lov nr. 85 af 20.02.2008</u> <u>Lov nr. 351 af 06.05.2009</u> <u>Lov nr. 253 af 30.03.2011</u>	<u>BKI nr. 14 af 27.06.2008</u>	10.06.2008	Virkning 01.01.2009

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Ikke indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Spanien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2010 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. januar 2013. Se afsnit C.F.8.1.2.3.

Bemærk

Den dansk-spanske DBO er opsagt med virkning fra 1. januar 2009. Der er i den forbindelse lavet nogle overgangsbestemmelser. Se afsnit C.F.9.2.18.13.2.

Se også

Se også <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio.shtml> om Spaniens skattemyndighed.

C.F.9.2.18.13.2 Spanien - Gennemgang af overgangsbestemmelserne

Indhold

Afsnittet indeholder:

- Lov nr. 85 af 20. februar 2008 (C.F.9.2.18.12.2.1)
- Lov nr. 351 af 6. maj 2009 (C.F.9.2.18.12.2.2)
- Lov nr. 253 af 30. marts 2011 (C.F.9.2.18.12.2.3).

C.F.9.2.18.12.2.1 Lov nr. 85 af 20. februar 2008

Loven handler om bemyndigelse til opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien.

Fritagelse af efterløn og pension

Ved opsigelse af overenskomsten med Spanien bliver en person, som den 28. november 2007 var hjemmehørende i Spanien, og som den 31. januar 2008 modtog efterløn eller pension, som efter overenskomsten kun kunne beskattes i dette land, fritaget for beskatning af de pågældende indtægter, så længe vedkommende forbliver hjemmehørende i Spanien.

Skattefritagelsen betyder, at der gives exemption uden progressionsforbehold, dvs. at pensionen ikke skal medregnes i den danske indkomstopgørelse og heller ikke indgå i skatteberegningen.

Skattefritagelsen gælder også for andre pensioner, som vedkommende senere modtager, og som efter overenskomsten kun kunne beskattes i Spanien. Se § 3, stk. 1.

Hvis et ægtepar den 28. november 2007 var hjemmehørende i Spanien, og kun den ene ægtefælle modtog efterløn eller pension den 31. januar 2008, fritages den anden ægtefælle for beskatning af efterløn eller pension, som vedkommende senere modtager, og som efter ovennævnte overenskomst kun kunne beskattes i Spanien, så længe ægteparret forbliver hjemmehørende i Spanien. Se § 3, stk. 2.

Efterlevende ægtefælle

Det er Skatteministeriets opfattelse, at overgangsbestemmelsen også har virkning for en efterlevende ægtefælle, uanset at dennes ægtefælle er død inden den 31. januar 2008 og dermed ikke får pension udbetalt den 31. januar 2008. Det er en betingelse, at begge ægtefæller var hjemmehørende i Spanien den 28. november 2007 og at den afdøde ægtefælle var begyndt at modtage pension inden den 31. januar 2008.

Hvis ægtefællen er død inden den 28. november 2007, er den efterlevende ægtefælle derimod ikke omfattet af overgangsbestemmelsen, da parret i dette tilfælde ikke begge var hjemmehørende i Spanien den 28. november 2007. I en sådan situation anses den efterlevende ægtefælle for enlig på overgangstidspunktet den 28. november 2007.

Pension fra andet EU-land

Overgangsbestemmelserne har også virkning, hvis blot den ene af ægtefællerne modtog pension den 31. januar 2008 fra et EU-land. Det er en betingelse at begge ægtefæller var hjemmehørende i Spanien den 28. november 2007.

Ansøgning om pension før 1. februar 2008

Betingelsen for skattefrihed er også opfyldt, hvis en person den 28. november 2007 var hjemmehørende i Spanien og senest den 31. januar 2008 havde indleveret en ansøgning om udbetaling af pension eller efterløn, som kommer til udbetaling med tilbagevirkende kraft for en periode der ligger før 1. februar og derefter løbende.

Ansøgning om pension efter 31. januar 2008

Betingelsen for skattefrihed er derimod ikke opfyldt, hvis ansøgning om pension eller efterløn sker efter den 31. januar 2008, uanset om udbetaling sker med tilbagevirkende kraft for en periode der ligger før 1. februar 2008 og derefter løbende.

Betingelsen for skattefrihed er heller ikke opfyldt for en person, der vælger at udskyde ansøgning om pension eller efterløn, til efter den 31. januar 2008 uanset om personen måtte være berettiget til efterløn eller pension for en periode der ligger før 1. februar 2008.

Bemærk

Personer omfattet af overgangsreglerne i § 3 i lov nr. 85 af 20. februar 2008, kan anvende disse regler, så længe personerne forbliver skattemæssigt hjemmehørende i Spanien ifølge den dagældende DBO. I overgangsreglerne anvendes således formuleringen "så længe vedkommende forbliver hjemmehørende i Spanien", mens indtræden af fuld dansk skattepligt ifølge KSL § 1 ikke nævnes.

Dette er i overensstemmelse med, at hensigten med overgangsreglen er, at pensionister der allerede boede i Spanien ved fremsættelse af lovforslaget om bemyndigelse til opsigelse af DBO'en skal bevare skattefritagelsen vedrørende pensioner, så længe de forbliver boende i samme land. I bemærkningerne vedrørende § 3 er dette formuleret således: Skattefritagelsen gælder, så længe pensionisten forbliver hjemmehørende i det land, hvor den pågældende var hjemmehørende ved fremsættelsen af lovforslaget.

Genindtræden af fuld dansk skattepligt ifølge KSL § 1 kan ikke i sig selv føre til, at overgangsreglerne i § 3 i lov nr. 85 af 20. februar 2008 ikke længere har virkning. Den hidtidige praksis om, at overgangsreglerne i § 3 i lov nr. 85 af 20. februar 2008 ikke længere har virkning for personer, hvis fulde skattepligt til Danmark genindtræder, uanset at disse evt. opretholder bopæl i Spanien i forbindelse med, at den fulde skattepligt til Danmark genindtræder, kan dermed ikke opretholdes. Se [SKM2022.136.SKTST](#). Styresignalet giver mulighed for genoptagelse fra og med indkomståret 2016.

For så vidt angår personer, der inden opsigelsen af DBO'en havde dobbeltdomicil og blev anset for hjemmehørende i Spanien efter den dagældende DBO har overgangsbestemmelsen ikke længere virkning, hvis disse personer efter opsigelsen af DBO'en indretter sig på en sådan måde, at de ville være blevet anset for hjemmehørende i Danmark efter den dagældende DBO.

Se også

[SKM2008.530.SKAT](#) om de skattemæssige virkninger af opsigelsen af DBO'erne med Frankrig og Spanien.

Se også

Se også [SKM2010.707.SKAT](#) om nedslag for spanske skatter på fast ejendom efter [EVSL § 12](#) (nugældende [ESL § 27](#)).

C.F.9.2.18.12.2.2 Lov nr. 351 af 6. maj 2009

Denne lov handler om ændring af Lov nr. 85 af 20. februar 2008 om bemyndigelse til opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien.

Tjenestemandspension

Overgangsbestemmelsen i lov nr. 85 af 20. februar 2008 om beskatning af pensioner og efterløn fra Danmark er udvidet til også at gælde, hvis personen eller ægtefællen modtog tjenestemandspension den 31. januar 2008 der kun kunne beskattes i Danmark, og senere måtte modtage anden pension som Danmark efter den opsagte overenskomst ikke kunne beskatte. Se § 1, stk. 2 (ny § 5, stk. 1 og 2).

C.F.9.2.18.12.2.3 Lov nr. 253 af 30. marts 2011

Denne lov handler om ændring af Lov nr. 85 af 20. februar 2008 om opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien.

Luft- eller skibsfart i international trafik

Loven bestemmer, at en person, som den 28. november 2007 var hjemmehørende i Frankrig eller Spanien og var ansat med base i København af et internationalt luftfarts- eller skibsfartskonsortium til arbejde om bord på fly eller skib i international trafik, fritages for dansk beskatning af lønnen for dette arbejde, hvis konsortiet har effektiv ledelse i et andet land, Færøerne eller Grønland.

Fritagelsen gælder, så længe den pågældende forbliver hjemmehørende i Frankrig, henholdsvis Spanien. Se § 1, stk. 1 (ny § 7 A).

Bemærk

I praksis omfatter bestemmelsen piloter og kabinepersonale, som er hjemmehørende i Frankrig eller Spanien og ansat af SAS med base i København til arbejde om bord på fly i international trafik.

SAS-konsortiet har virkelig ledelse i Stockholm. Se bemærkningerne til loven i Lovforslag nr. 122/2010.

C.F.9.2.18.12 SNG

Indhold

Dette afsnit handler om:

- SNG - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.18.12.1](#))
- SNG - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.18.12.2](#)).

C.F.9.2.18.12.1 SNG - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel -sesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk-ninger
DBO Luftfart	31.03.19 56	-	-	BKI nr. 26 af 10.07.1956	10.07.195 6	-
Protokol Luftfart	31.03.19 58	-	-	BKI nr. 23 af 03.05.1958	03.05.195 8	-
Tillægsproto kol Luftfart	27.01.19 67	-	-	BKI nr. 16 af 27.02.1967	27.01.196 7	-
Protokol Luftfart	09.02.19 71	-	-	BKI nr. 40 af 30.04.1971	12.03.197 1	Virkning 12.03.1971
DBO Biltrafik	03.12.19 71	-	-	BKI nr. 2 af 10.01.1972	10.01.197 2	-
DBO Skibsfart	17.10.19 73	-	-	BKI nr. 75 af 11.07.1975	14.09.197 4	-
DBO	21.10.19 86	-	-	BKI nr. 69 af 18.09.1987	28.09.198 7	Virkning 01.01.1988
Anvendelse af DBO, Belarus	21.06.20 05	-	-	BKI nr. 35 af 04.12.2007	04.12.200 7	Belarus anses for at være omfattet af overens-komsten af 21.10.1986

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Ikke indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1

Bemærk

Belarus (Hviderusland) er det eneste land, som på nuværende tidspunkt er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med det tidligere Sovjetunionen. Se [SKM2005.279.DEP](#) og [SKM2018.372.DEP](#). Se [SKM2005.360.DEP](#) om Belarus (Hviderusland).

Tidligere SNG-stater

1986: Sovjetunionen bestod af følgende 15 republikker (SNG-stater): Armenien, Azerbaijan, Belarus, Estland, Georgien, Kasakhstan, Kirgisistan, Letland, Litauen, Moldova, Rusland, Tadsjikistan, Turkmenistan, Ukraine og Usbekistan.

1991: Sovjetunionen opløses. DBO for SNG-staterne anvendes herefter mellem Danmark og følgende lande: Belarus, Georgien (1994 til og med 2008), Kasakhstan (til og med 1994), Rusland (indtil 1997), Turkmenistan (indtil 1999), Ukraine (indtil 1996).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 6 om indkomst af fast ejendom
- 7 om fortjeneste ved forretningsvirksomhed
- 9 om associerede foretagender
- 14 om frit erhverv
- 23 om ophævelse af dobbeltbeskatning (der lempes i stedet efter nationale regler)
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også Skd. cirkulære nr. 154 af 29. sept. 1987 (vejledning).

C.F.9.2.18.12.2 SNG - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 23.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen handler både om DBO'ens anvendelsesområde og spørgsmålet om, hvornår en person er hjemmehørende i DBO'ens forstand.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1
- Afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Nogle almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten.

"International trafik" omfatter transport med ethvert transportmiddel. Definitionen omfatter ikke transport, som udelukkende sker mellem to steder i det ene land, selv om transporten sker med et transportmiddel, som ellers anvendes i international trafik. Se artikel 3, stk. 1, litra b.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: DBO'ens gyldighedsområde

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

DBO'en gælder også for indkomst af virksomhed i forbindelse med udforskning og udnyttelse af naturforekomster på kontinentalsoklen, der efter folkeretten hører under et lands højhedsret.

Se også

Se også DBO'en om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 5: Indkomst af fast repræsentation

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Fast repræsentation" anvendes i stedet for fast driftssted.

Bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde betragtes som virksomhed udført gennem fast repræsentation, hvis dets varighed overstiger 24 måneder. Der er i overenskomsten mulighed for dispensation. Se artikel 5. stk. 4.

I artiklens stk. 5, litra a)-e), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast repræsentation, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

En virksomhed anses ikke som udøvet gennem en fast repræsentation, hvis udstillingsgenstande sælges efter en udstillingsafslutning. Se artikel 5, stk. 5, litra d.

Der er ikke fast repræsentation ved udøvelse af reklamevirksomhed, marketing eller ved udførelse af projekteringsarbejde, konstruktions- og projekteringsarbejde og videnskabelige forskningsarbejder. Herunder fælles udførelse af engineering, og forsøg med modeller af varer, maskiner og udstyr, udførelse af teknisk betjening af maskiner og udstyr, hvis denne virksomhed er af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til personens hovedvirksomhed. En virksomhed anses ikke som udøvet gennem en fast repræsentation, hvis udstillingsgenstande sælges efter en udstillingsafslutning. Se artikel 5, stk. 5, litra f.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 6 fremgår, at hvis en afhængig agent udøver kommerciel virksomhed i den anden stat, skal fast repræsentation anses at foreligge, når denne agent har en fuldmagt til at indgå aftaler, og almindeligvis benytter denne fuldmagt i denne anden stat.

Fast repræsentation skal ikke anses at foreligge, når sådan agent kun udøver de former for virksomhed, der er nævnt i stk. 5 i denne artikel.

Artiklens stk. 7 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet..

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af international transportvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen omfatter generelt indkomst ved international transportvirksomhed. Indkomsten kan kun beskattes af bopælslandet. Se artikel 8, stk. 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8 om skibs- og luftfart.

Artikel 7: Indkomst af ophavsrettigheder og licenser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12.

Artiklen indeholder en detaljeret opremsning af, hvilke former for ophavsrettigheder og licenser den omfatter. Se artikel 7, stk. 2 og 3.

Artiklen omfatter også betaling, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 7, stk. 3, litra a).

Endvidere omfatter artiklen betaling for ydelse af tekniske tjenester. Se artikel 7, stk. 3, litra b).

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 8: Udbytter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Der er ikke noget krav om, at modtageren skal have en bestemt kapitalandel i det udbetalende selskab. Se artikel 8, stk. 1.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 10, stk. 4, om erhvervsvirksomhed og artikel 10, stk. 5, om selskaber.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 9: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om erhvervsvirksomhed med fast driftssted, artikel 11, stk. 5, om renter fra fast sted og artikel 11, stk. 6, om særlig forbindelse mellem udbetaler og modtager.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11 om renter.

Artikel 10: Formuebeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fast ejendom kan kun beskattes i det land, hvor ejendommen ligger. Se artikel 10, stk. 1.

Rørlig formue kan som udgangspunkt kun beskattes i ejerens bopælsland. Se artikel 10, stk. 3.

Rørlig formue, der tilhører en fast repræsentation, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 10, stk. 4.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 22, stk. 2, om erhvervsformue, artikel 22, stk. 3, om skibe og luftfartøjer og artikel 22, stk. 4, om alle andre arter af formue.

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Artikel 11: Indkomst af formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst ved mageskifte beskattes i det land, hvor ejendommen ligger.

Indkomst ved salg, bytte, udlejning eller andre former for benyttelse af rørlig formue, beskattes i det land, hvor den pågældende er hjemmehørende.

Artiklen indeholder ikke en bestemmelse svarende til OECD-modeloverenskomstens artikel 13, stk. 3, om beskatning af fortjeneste ved slag af skibe og luftfartøjer, der har været anvendt i international trafik.

Artiklen indeholder heller ikke en bestemmelse svarende til OECD-modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber.

Bemærk

Denne bestemmelse afviger væsentligt fra modeloverenskomsten. Se DBO'en artikel 11 om indholdet af bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 12: Fysiske personers indkomster, herunder professorer, studerende og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglens anvendes inden for kalenderåret. For tekniske eksperter til anvendes en regel om 365 dage inden for to kalenderår, der følger hinanden. Se artikel 12, stk. 1.

I tilfælde, hvor både 183-dages-betingelsen og 365-dages-betingelsen er opfyldt, har Skatteministeriet oplyst, at bestemmelsen forstås så arbejdslandet har beskatningsretten til løn, der erhverves af en teknisk ekspert for virksomhed i dette land, når opholdet i arbejdslandet overstiger 365 dage inden for to på hinanden følgende kalenderår. Se TfS 1988, 575.

Eksempel på teknisk ekspert

Omfattende tekniske kundskaber havde betydning i forbindelse med udnævnelsen til direktør, og denne indsigt måtte antages at være en nødvendig forudsætning for varetagelsen af de med stillingen forbundne administrative og koordinerende funktioner. Den omhandlede direktør blev derfor anset for teknisk ekspert i relation til DBO'en. Se TfS 1995, 243 LR.

Lønindtægt fra et bygnings-, anlægs- og monteringsarbejde kan beskattes i arbejdslandet, hvis der er statueret fast repræsentation. Se artikel 12, stk. 2, litra a.

Vederlag for undervisning, forskning, deltagelse i videnskabelige, tekniske eller faglige konferencer, eller gennemførelse af regeringssamarbejdsprogrammer er fritaget for beskatning i opholdslandet i op til et år. Opholdet skal ske efter indbydelse af et statsorgan, en statsinstitution, en læreanstalt eller et videnskabeligt forskningsinstitut. Se artikel 12, stk. 2, litra b.

Studerende, licentiatstuderende og praktikanter beskattes ikke af stipendier de modtager fra kilder uden for opholdslandet. Fritagelsen gælder for det tidsrum, der er nødvendigt til at opfylde formålet med opholdet, men kan ikke overstige 6 år. Se artikel 12, stk. 2, litra c

Journalister og korrespondenter for presse, radio eller fjernsyn er fritaget for beskatning i arbejdslandet. Se artikel 12, stk. 2, litra d.

Desuden er personale på transportmidler samt personale ved turistorganisationerne fritaget for beskatning i arbejdslandet. Se artikel 12, stk. 2, litra e og f.

Indkomst ved turnévirkksomhed og sportsstævner samt beløb for erstatning for skader på fysisk person er også fritaget for beskatning i kildelandet. Se artikel 12, stk. 2, litra g.

Se også

Se også

- Artikel 13 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15 om indkomst fra ansættelsesforhold
- Afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17 om kunstnere og sportsfolk
- Afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20 studerende.

Artikel 13: Statsansatte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Løn for varetagelse af offentligt hverv, der udføres af en statsborger i det land, der udbetaler lønnen, kan kun beskattes i dette land.

Personer, der arbejder i organisationer eller foretagender, der udøver kommerciel virksomhed, fx i danske kommercielle organisationer eller i sovjetiske udenrigshandelssammenslutninger anses ikke for at udøve offentlige hverv.

Bemærk

Offentlige pensioner er omfattet af artikel 14.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 14: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Statspensioner, private pensioner og sociale pensioner kan kun beskattes i kildelandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 15: Andre indkomster

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 16: Skattemæssige begunstigelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen omfatter også andre institutioner og organisationer, der i de pågældende lande i skattemæssig sammenhæng kan sidestilles med

- diplomatiske og konsulære repræsentationer
- chefer for og medlemmer af diplomatisk personale samt medarbejdere ved disse repræsentationer, institutioner og organisationer, samt deres familiemedlemmer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 17: Undgåelse af skattemæssig diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens

- artikel 24, stk. 2 om statsløse personer
- artikel 24, stk. 4, om renter og royalties
- artikel 24, stk. 5, om forbundne foretagender
- artikel 24, stk. 6, om hvilke skatter bestemmelsen finder anvendelse på.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 18: DBO'ens anvendelse

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen indeholder en mestbegunstigelsesregel.

Se også

Se også DBO'ens artikel 18 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 19: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 26, stk. 2, om behandling af oplysninger.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5 om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 20: Afgørelse af tvivlsspørgsmål

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fristen for indgivelse af anmodning om indgåelse af gensidige aftaler er 2 år.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Overenskomsten indeholder ingen metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning. Denne mangel på metodebestemmelse betyder, at lempelse efter til DBO'en skal følge de nationale lempelsesregler, som findes i lovgivningen i de to lande.

Danmark giver creditlempelse efter [LL § 33](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 21: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 22: DBO'ens ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 3. juni 2002 og har virkning fra 1. januar 2003.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 23: DBO'ens ophør

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.18.14 Sri Lanka

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Sri Lanka - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.18.14.1](#))
- Sri Lanka - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.18.14.2](#)).

C.F.9.2.18.14.1 Sri Lanka - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	22.12.1981	-	-	BKI nr. 59 af 01.07.1983	23.02.1983	Virkning Danmark 01.01.1980 Virkning Sri Lanka 01.04.1980

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 27 om bistand med opkrævning af skatter
- 29 om territorial udvidelse.

Se også

- [Skd. cirkulære nr. 60 af 13. maj 1983](#) (vejledning)
- [Www.ird.gov.lk](#) om Sri Lankas skattemyndighed.

C.F.9.2.18.14.2 Sri Lanka - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 28.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve sine suverænitetsrettigheder for at udforske og udnytte havbundens eller dens undergrunds naturforekomster.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Fast driftssted" omfatter også landbrugsejendom eller plantage. Se artikel 5, stk. 2, litra g.

Fast driftssted omfatter bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde, der varer i mere end 6 måneder og tjenesteydelser, der varer i mere end 6 måneder inden for en 12 måneders periode. Se artikel 5, stk. 2, litra h og i.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst

Af artiklens stk. 4 fremgår, at en afhængig agent, som i en stat handler på et i den anden stats hjemmehørende foretagendes vegne, og som har og sædvanligvis i den førstnævnte stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal anses for at udgøre et fast driftssted i denne stat, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til indkøb af varer til foretagendet.

Et forsikringsselskab anses for at være et fast driftssted hvis det opkræver præmier på den anden stats område. Se artikel 5, stk. 5

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste oppebåret af et i en kontraherende stat hjemmehørende foretagende ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Skibsfartsvirksomhed i international trafik kan beskattes i kildelandet med halv sats, hvis trafikken er mere end lejlighedsvis. Lejlighedsvis trafik antages at dække anløb af skibe, der ikke kan betegnes som linjeskibe, det vil sige "tilfældig" transport. Fortjenesten skal opgøres til højst 6 pct. af det beløb, som er modtaget af foretagendet som betaling for transporten af passagerer eller gods, som er indskibet i den pågældende stat, hvorefter den skat, der kan pålignes, skal nedsættes med 50 pct. Se artikel 8, stk. 2, og [vejledningen til DBO'en, pkt. 7.](#)

Såfremt den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 4.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10.](#)

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Der er ikke noget krav om, at modtageren af udbyttet skal have bestemt kapitalandel i det udbetalende selskab.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, hvis rentebetaler eller modtager er en stats regering, lokal myndighed m.fl. Se artikel 11, stk. 3, litra a og b.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende bånd til fjernsyns- eller radioudsendelser samt anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis der er fast driftssted i et land, anses royalties for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Offentlige hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Artikel 15: Personligt arbejde og frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen handler både om liberale erhvervsudøvere og personligt arbejde i tjenesteforhold. Se artikel 15, stk. 1.

Sri Lanka og Danmark har hver sin anvendelse af 183-dages-reglen. Sri Lanka har retten til at beskatte, når en person opholder sig i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage inden for en 12 måneders periode. Danmark har retten til at beskatte, når en person opholder sig i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i et kalenderår.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 14 om løn for offentligt hverv
- Artikel 16 om bestyrelses honorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorar

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 14.

Artikel 18: Pensioner, sociale ydelser og livrenter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner og livrenter kan kun beskattes i kildelandet.

Ydelser efter den sociale sikringslovgivning kan kun beskattes i kildelandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En studerende eller erhvervspraktikant, der er omfattet af bestemmelsen, skal med hensyn til legater, stipendier og arbejdsvederlag under sit studium eller uddannelse være berettiget til de samme fritagelser, lempelser og nedsættelser med hensyn til skatter, som gælder for personer, der er hjemmehørende i opholdslandet. Se artikel 19, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Se artikel 20, stk. 3. Det gælder dog ikke tredjelandsindkomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 21: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, og rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe og luftfartøjer, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Artikel 22: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Sri Lanka kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 22, stk. 3.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Sri Lanka, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Sri Lanka. Se artikel 22, stk. 4.

Matching credit

Danmark skal give matching credit for de kildeskattesatser, der er tilladt efter artikel 10 og artikel 11 på henholdsvis 15 pct. og 10 pct., selv om Sri Lanka efter sin støttelovgivning ikke har opkrævet skat. Se artikel 22, stk. 5. Bestemmelsen gælder ikke for royalties.

Sri Lanka giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Ved udbetaling af udbytte til et selskab i Sri Lanka, som ejer mere end 25 pct. af det udbyttebetalende danske selskab, tages der ved beregning af nedslaget hensyn til den underliggende selskabsskat. Nedslaget kan dog ikke overstige den del af skatten, som forholdsmæssigt svarer til den indkomst, der kan beskattes i Danmark. Se artikel 22, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra til OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Diplomatiske og konsulære embedsmænd

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 23. februar 1983 og har virkning fra 1. januar 1984.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 28: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.18.15 St. Kitts

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	01.09.2009	-	-	BKI nr. 13 af 01.04.2011	01.04.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 01.04.2011

St. Kitts og Nevis har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også www.nia.gov.kn og <https://www.sknird.com/> om St. Kitts & Nevis' skattemyndigheder.

C.F.9.2.18.16 St. Lucia

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger

TIEA	10.12.2009	-	-	<u>BKI nr. 15 af 22.05.2012</u>	08.10.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 08.10.2011
------	------------	---	---	---------------------------------	------------	--

St. Lucia har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2017. Se afsnit C.F.8.1.2.3.

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit C.F.8.2.2.26 (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit C.F.8.1.2.1 om grundlag for udveksling af oplysninger.

Se også

Se også www.irdstlucia.gov.lc om St. Lucias skattemyndighed.

C.F.9.2.18.17 Storbritannien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Storbritannien - DBO'ens baggrund, formål og historik (C.F.9.2.18.17.1)
- Storbritannien - Gennemgang af DBO'en (C.F.9.2.18.17.2).

C.F.9.2.18.17.1 Storbritannien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslagnr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	11.11.1980	-	-	<u>BKI nr. 6 af 12.02.1981</u>	17.12.1980	Virkning Danmark 01.01.1978 Virkning Storbritannien Indkomst- og kapitalvindingsskat 06.04.1978 Selskabsskat 01.04.1978 Olieindkomstskat 01.01.1978 Frigørelsesafgift 01.01.1978

Proto kol	01.07.19 91	-	-	<u>BKI nr. 7 af 22.01.1992</u>	19.12.19 91	Virkning Danmark 01.01.1992 (TfS 1992, 428) Virkning Storbritannien 01.04.191991
Proto kol	15.10.19 96	<u>L 192 af 12.03.1997</u>	<u>Lov nr. 438 af 10.06.1997</u>	<u>BKI nr. 93 af 31.07.1997</u>	20.06.19 97	Virkning Danmark 01.01.1998 (TfS 1997, 239 og TfS 1997, 410 og TfS 1997, 683) Virkning Storbritannien Indkomst- og kapital- vindingsskat 06.04.1998 Selskabsskat 01.04.1998

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Det Forenede Kongerige af Storbritannien og Nordirland har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. maj 2008 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. oktober 2011. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#). Tiltrædelsen muliggør også, at nogle af Det Forenede Kongeriges oversøiske territorier kan tilslutte sig konventionen.

Bemærk

Storbritanniens skatteår løber fra 6. april - 5. april.

DBO'en dækker ikke tidligere kolonier eller oversøiske territorier medmindre det særskilt er nævnt.

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

- Skat Udland 1998,43 om Storbritanniens skattesystem
- [Www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk) om Storbritanniens skattemyndighed.

C.F.9.2.18.17.2 Storbritannien - Gennemgang af DBO'en

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 30 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Storbritannien har taget i forbindelse med indgåelse af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 10, stk. 6, artikel 11, stk. 6, og artikel 12, stk. 5, af MLI'ens artikel 7, stk. 1. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a-j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.
- [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.
- [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.
- [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1, svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Bemærk

Skattedepartementet har udtalt, at den britiske Poll tax (Community Charge) ikke er omfattet af DBO'en. Se Skat 1990.9.680.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en er ændret ved [protokol af 1. juli 1991](#), artikel I og ved [protokol af 15. oktober 1996](#), artikel I.

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve sine suverænitetsrettigheder med hensyn til udforskningen og udnyttelsen af naturforekomster på havbunden og i dens undergrund.

DBO'en omfatter ikke Færøerne og Grønland.

DBO'en omfatter Storbritannien og Nordirland.

DBO'en gælder ikke for Jersey, Guernsey, Isle of Man og Gibraltar.

"Person" omfatter ikke interessentskaber eller kommanditselskaber.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten.

International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet

udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat. Se protokol af 15. oktober 1996.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en, nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører afklaring af det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande ved gensidig aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 5 i DBO'en er ændret ved protokol af 1. juli 1991 artikel II.

Projekt til anlæg eller montering af en rørledning til transport af olie eller gas, eller et bygningsarbejde udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 3 A, i DBO'en.

Ved boring og bygning af en olie- eller gasbrønd foreligger der fast driftssted. Se artikel 5, stk. 3 B, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 4, litra a)-d), i DBO'en, er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Af artikel 5, stk. 5, i DBO'en, fremgår, at en afhængig agent, som handler på foretagendets vegne og har og sædvanligvis i en stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i artikel 5, stk. 4, i DBO'en, og som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en, om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 45.5 vedrørende Storbritanniens fortolkning af kommentarens pkt. 42.1 - 42.10.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombination af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel, 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.
- [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Eksempel

Et selskab, der havde fast driftssted på den danske kontinentalsokkelefter artikel 28A, kunne i forbindelse med drift af et udenlandsk ejet skib, der foretog seismiske undersøgelser, fradrage omkostninger i den skattepligtige indkomst, som var påløbet i en periode, hvor skibet ikke opererede på dansk kontinentalsokkelefter artikel 28A, i det omfang, udgifterne kunne anses for direkte knyttet til udførelsen af den danske kontrakt. Se TfS 1999, 128.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Der er indsat ny artikel i DBO'en ved [protokol af 15. oktober 1996](#), artikel II.

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 8 i DBO'en omfatter udleje på bareboat-basis (uden besætning) og anvendelse, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhængere og lignende udstyr til transport af containere), der bruges til transport af varer. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 17, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 17, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige.

MLI'ens artikel 17, stk. 1, vedrører Danmarks og Storbritanniens pligt til at foretage modsvarende reguleringer.

Reglen i MLI'ens artikel 17, stk. 1, svarer til artikel 9, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.17](#) om MLI'ens artikel 17.

Artikel 10: Udbytter

Der er indsat ny artikel i DBO'en ved protokol af 15. oktober 1996, artikel III.

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog ikke beskatte udbytter. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra b), i DBO'en.

Artikel 10 , i DBO'en, finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bemærk

Danmark er som kildeland ikke forpligtet til at nedsætte skat på indkomst, som ikke er overført til Storbritannien og ikke er beskattet der. Se artikel 28, i DBO'en: " I tilfælde hvor indkomst i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst er fritaget for dansk skat, og hvor en fysisk person i henhold til den gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige er skattepligtig af den nævnte indkomst for så vidt angår det beløb, som er overført til eller modtaget i Det Forenede Kongerige, og ikke for så vidt angår hele beløbet, skal den fritagelse, der skal gives i Danmark efter denne overenskomst, kun omfatte den del af indkomsten, som er beskattet i Det Forenede Kongerige."

Bemærk

De særlige regler om skattegodtgørelse i den tidligere DBO er ophævet ved ændringen af artikel 10, i DBO'en. Danske aktionærer i selskaber i UK beskattes herefter af det udbetalte (netto)udbytte, uden adgang til tax credit. Se bemærkninger til lov nr. 438 af 10. juni 1997.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en er ændret ved protokol af 1. juli 1991, artikel III og ved protokol af 15. oktober 1996, artikel IV.

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted.

DBO'en indeholder en bestemmelse om subsidær beskatning. Se artikel 28, i DBO'en.

Bemærk

Danmark og Storbritannien har ved gensidig forhandling aftalt beskatningsret til beløb, der i Danmark blev anset for renter og i Storbritannien som udbytte. Se TfS 1994, 536.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

"Royalties" omfatter også retten til at anvende film og bånd til brug for radio- og fjernsynsudsendelser og anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 2, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en er ændret ved protokol af 1. juli 1991, artikel V og ved protokol af 15. oktober 1996, artikel VI.

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Bestemmelsen indeholder en regel om salg af rettigheder til efterforskning eller udnyttelse, aktiver i forbindelse med virksomhed uden for kysten og aktier der stammer fra rettigheder. Se artikel 13, stk. 4 og 5, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 13 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 6 (opsamlingsbestemmelse), i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en er ændret ved protokol af 1. juli 1991, artikel VI.

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i kildelandet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i nogen 12-måneders-periode.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en er ændret ved protokol af 1. juli 1991, artikel VII og ved protokol af 15. oktober 1996, artikel VII.

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes, når modtageren opholder sig i det andet land i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i nogen 12-måneders-periode. Se protokol af 1. juli 1991, artikel VII, artikel 15, stk. 2, litra a, i DBO'en.

183-dages-reglen anvendes, når vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i den stat, i hvilken modtageren er hjemmehørende, artikel 15, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Kildelandet har beskatningsretten fra 1. dag når der er tale om arbejdsudleje. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Indtægt fra skibs- og luftfart i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet der driver skibet eller luftfartøjet, er hjemmehørende under forudsætning af, at indtægten er skattepligtig der. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en. Indtægt fra skibs- og luftfart i international trafik, der ikke er skattepligtig i Storbritannien efter interne regler, kan således ikke beskattes i Storbritannien efter artikel 15, stk. 4, i DBO'en, men er skattepligtig i bopælsstaten efter artikel 15, stk. 1, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

DIS-indkomst anses for skattepligtig i Danmark med virkning fra 1. januar 1989. Se artikel 15, stk. 5, i DBO'en.

Eksempel på betydningen af fast driftssted efter artikel 15, stk. 2, litra c, i DBO'en.

Danmark havde efter aftale med Storbritannien beskatningsretten til løn for arbejde udført om bord på 2 borerigge. Boreriggen blev anset for at have fast driftssted efter artikel 5, stk. 3 (bygge- og anlægsarbejde i 12 måneder). Se TfS 1994, 655.

Se også

Se også

- Artikel 16, i DBO'en om bestyrelsesloner
- Artikel 17, i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19, i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 28, stk. 5, i DBO'en om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesloner

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, eller 15 eller 16, i DBO'en hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 18: Pensioner og livrenter

Der er indsat ny artikel i DBO'en ved protokol af 15. oktober 1996, artikel VIII.

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner, livrenter og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte en person, som var hjemmehørende i dette land og som er blevet hjemmehørende i bopælslandet, af private pensioner og andre ydelser, der stammer fra en pensionsordning, der er oprettet i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Overgangsregel

Den skattepligtige indkomst og den personlige indkomst nedsættes for en person, som senest den 12. marts 1997 blev hjemmehørende i Storbritannien, og som på denne dato modtog pension, der er omfattet af DBO'ens artikel 18, stk. 2. Nedsættelsen udgør 200.000 kr., dog højst det beløb, som personen modtager i privat pension. Nedsættelsen kan ikke medføre, at den skattepligtige indkomst og den personlige indkomst bliver negativ. Se lov nr. 438 af 10. juni 1997 § 2.

Skattefritagelsen gælder kun så længe personen er hjemmehørende i Storbritannien. Hvis en person, der er omfattet af fritagelsen, flytter fra Storbritannien i en periode, gælder fritagelsen ikke, hvis vedkommende senere flytter tilbage. Se bemærkningerne til § 2 i L 192 af 12. marts 1997.

Sociale ydelser

Ydelser efter sociallovgivningen kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Fradrag for pensionsbidrag til ordninger i det andet land

Bidrag til pensionsordninger i det ene land, som betales af eller på vegne af en person, der yder personligt arbejde i det andet land, skal skattemæssigt behandles på samme måde og undergives samme betingelser og begrænsninger som bidrag til en pensionsordning i arbejdslandet. Se artikel 28, stk. 3, i DBO'en. Bestemmelsen er indsat ved protokol af 15. oktober 1996, artikel X.

Se også

Se også afsnit

- [C.A.10.3.3](#) om fradrag for bidrag til britiske pensionsordninger.
- [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en er ændret ved protokol af 1. juli 1991, artikel VIII.

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag, som betales til ansatte ved Storbritanniens ambassade eller ved British Council i København, som ikke er danske statsborgere, kan kun beskattes i Storbritannien. Dette gælder også for lokalt ansat personale. Se protokol af 1. juli 1991, artikel VIII, der indsætter ny artikel 19, stk. 1, litra c, i DBO'en.

Vederlag, som betales til ansatte ved den danske ambassade i London, som ikke er statsborgere i Storbritannien, kan kun beskattes i Danmark. Dette gælder også for lokalt ansat personale. Se protokol af 1. juli 1991, artikel VIII, der indsætter ny artikel 19, stk. 1, litra c, i DBO'en.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af DBO'ens artikel 19 og ikke artikel 17 i DBO'en.

En universitetsansat forsker med bopæl i Danmark blev udstationeret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter [KSL § 1](#), stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet i sagen var, om han var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra universitetet efter artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien havde beskatningsretten efter DBO'ens artikel 15. Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som det danske universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "**staten**". Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af KSL § 1, stk. 1, nr. 4, og [SKM2014.160.ØLR](#) fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke skete en ændring af, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand. Forskerens løn var derfor skattepligtig til Danmark i henhold til artikel 19. Se [SKM2017.471.VLR](#).

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Storbritannien havde beskatningsretten til lønindkomsten og pensionsindbetalingerne, som Spørger modtog fra et engelsk universitet i en periode, hvor Spørger var gæsteforsker i Danmark. Spørger var både skattemæssigt hjemmehørende og statsborger i Danmark, og når Spørger var født og opvokset i Danmark og fortsat var dansk statsborger, afskar det ikke Danmark fra at beskatte indkomsten ifølge artikel 19, stk. 1, litra b, i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, at Spørger sidenhen også var blevet statsborger i Storbritannien. Se [SKM2023.41.SR](#).

Se [SKM2019.363.SR](#) om en situation, hvor en person, der var pensioneret fra den britiske hær ønskede at opnå dobbelt statsborgerskab. Skatterådet bekræftede, at pensionen kunne beskattes i Storbritannien, og at denne beskatningsret kunne fortsætte, selvom spørger opnår dansk statsborgerskab samtidig med, at det engelske statsborgerskab opretholdes. Danmark kunne under alle omstændigheder beskatte indkomsten baseret på personens skattemæssige hjemsted i Danmark, men der skulle gives lempelse efter metoden eksemption med progressionsforbehold.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Eksempler

En forsker, der var bosiddende i England, var ikke omfattet af artikel 20 i DBO'en under et ophold som postdoc i Danmark. Se Skd.medd. nr. 72, side 62.

En dansker flyttede til England sammen med sin ægtefælle for at søge arbejde der. Hun var fuldt skattepligtig i begge lande. Hun påbegyndte nogle måneder senere en uddannelse i England, som hun modtog dansk studiestøtte til. Landsskatteretten udtalte, at artikel 20 i den dansk-britiske DBO ikke kunne anvendes, allerede fordi opholdet skyldtes, at ægtefællen havde fået arbejde i England. I stedet var studiestøtten omfattet af artikel 21 i DBO'en om anden indkomst. Da modtageren efter artikel 4, stk. 2, i DBO'en var hjemmehørende i Storbritannien, havde Storbritannien beskatningsretten til studiestøtten. Danmark havde ikke en subsidiær beskatningsret efter DBO'ens artikel 28. Se [SKM2002.243.LSR](#)

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'en er ændret ved protokol af 1. juli 1991, artikel IX.

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet har beskatningsret til indkomst udbetalt af båndlagte midler eller fra dødsboer, som er under behandling.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 22 i DBO'en er ændret ved protokol af 15. oktober 1996, artikel IX.

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i Storbritannien. Se artikel 22, stk. 2, litra a og b, i DBO'en.

Artikel 22, stk. 2, litra c-e, i DBO'en, omfatter regler for lempelse af dansk skat på udbytte, som udbetales til et dansk moderselskab fra et datterselskab i Storbritannien.

Hvis det danske moderselskab ejer mere end 25 pct. af det britiske datterselskab, fritages udbyttet for beskatning i Danmark. Se artikel 22, stk. 2, litra c, i DBO'en. Fritagelsen gælder dog kun,

- hvis overskuddet i datterselskabet er omfattet af beskatning i Storbritannien eller et andet land, som er sammenlignelig med dansk selskabsbeskatning, eller
- udbyttet dækker over udbytte fra aktier eller andre rettigheder i et selskab, der er hjemmehørende i et tredjeland, og disse udbytter ville være fritaget for dansk beskatning, hvis aktierne var direkte ejet af det danske selskab. Se artikel 22, stk. 2, litra d, i DBO'en.

Hvis et dansk moderselskab ikke kan blive fritaget efter artikel 22, stk. 2, litra d, i DBO'en, skal der ved nedsættelsen af den danske skat af udbyttet tages hensyn til den underliggende selskabsskat af den indkomst, hvoraf udbyttet er udloddet. Se artikel 22, stk. 2, litra e, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Storbritannien, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Storbritannien. Se artikel 22, stk. 2, litra f, i DBO'en.

Subsidiær beskatningsret

Efter artikel 28 i DBO'en har Danmark en subsidiær beskatningsret til indkomst, der ikke er overført til og beskattet i Storbritannien. Se artikel 28 i DBO'en.

Storbritannien giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i Danmark. Se artikel 2, stk. 1, litra a, i DBO'en. Ved nedsættelse af skat på udbytte fra et dansk selskab til et britisk moderselskab, der ejer mere end 10 pct. af datterselskabet, skal der tages hensyn til den underliggende selskabsskat af den indkomst, hvoraf udbyttet er betalt. Se artikel 22, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Bemærk

Vedrørende betalt ydelse til engelsk sygeforsikring (National Health Insurance) har Skattedepartementet udtalt, at ydelsen ikke kan betragtes som betalt skat, og den kan derfor hverken medtages ved beregningen af nedslag efter DBO'ens regler eller ved nedslag efter [LL § 33](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 24, stk. 1, 1. pkt. 1., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., vedrører tidsfristen for indgivelse af en anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 2. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en inder MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og Storbritanniens lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 3, 2. pkt., 2 anvendelse på DBO'en. Herefter kan Danmark og Storbritannien konsultere hinanden om ophævelse af dobbeltbeskatning i tilfælde, som ikke er omhandlet i DBO'en.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 3, er baseret på artikel 25, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens del VI om voldgift anvendelse på DBO'en, jf. MLI'ens artikel 18. Reglerne for voldgiftsproceduren fremgår af MLI'ens artikel 19 til 26.

Efter MLI'ens artikel 36, stk. 1, har bestemmelserne i MLI'ens del VI om voldgift, virkning for Danmark og Storbritannien:

- a. med hensyn til sager, som indbringes for den kompetente myndighed fra det tidspunkt, hvor MLI'en er trådt i kraft for det sidste af de to lande, dvs. på eller efter 1. januar 2020, og
- b. med hensyn til sager, som er indbragt for den kompetente myndighed forud for ikrafttrædelsen for det sidste af de to lande, fra det tidspunkt, hvor begge lande har

notificeret om, at der er indgået en gensidig aftale efter MLI'ens artikel 19, stk. 10, sammen med oplysninger for tidspunktet, hvor en sag skal anses for at være indbragt.

Tiltrædelsen af MLI'ens voldgiftsbestemmelser betyder blandt andet, at MLI'ens artikel 19 fastsætter det grundlæggende princip for, hvornår voldgift skal anvendes.

Det bemærkes, at Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 19, stk. 12. Dette indebærer, at voldgift ikke skal finde anvendelse i sager, hvor afgørelser om et uløst spørgsmål allerede er truffet af en domstol eller et administrativt nævn i et af de to lande, eller hvis en sådan afgørelse træffes på noget tidspunkt, efter en anmodning om voldgift er fremsat, og inden voldgiftskendelsen bliver afsagt.

Ligeledes finder MLI'ens artikel 23, stk. 1, anvendelse. MLI'ens artikel 23, stk. 1, vedrører voldgiftsproceduren.

Danmark og Storbritannien har endvidere valgt at anvende MLI'ens artikel 23, stk. 5, på DBO'en. MLI'ens artikel 23, stk. 5, vedrører et krav om fortrolighed i forhold til oplysninger som modtages under voldgiftssagens behandling. Brud på fortroligheden medfører, at de udestående spørgsmål, som ligger til grund for voldgiftssagen og den gensidige aftaleprocedure, forbliver uløste.

Som følge af Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 24, stk. 2, anvendelse på DBO'en. MLI'ens artikel 24, stk. 2, giver mulighed for, at de kompetente myndigheder inden for en periode på tre måneder kan nå frem til en anden løsning end den, der fremgår af voldgiftskendelsen.

I forbindelse med Danmarks og Storbritanniens indgåelse af MLI'en har Danmark i medfør af MLI'ens artikel 28, stk. 2, taget følgende forbehold med hensyn til de former for sager, der skal kunne undergives voldgift:

1. Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse på omfattede skatteaftaler indgået mellem Danmark og andre EU-medlemslande.
2. Konventionens del VI (Voldgift) finder ikke anvendelse i sager, hvor en part har pålagt en fysisk eller juridisk person sanktioner for skattesvig, forsætlig forsømmelse eller grov uagtsomhed.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16
- [C.F.8.3.1.18](#) om MLI'ens artikel 18
- [C.F.8.3.1.18](#) om MLI'ens artikel 19
- [C.F.8.3.1.23](#) om MLI'ens artikel 23
- [C.F.8.3.1.24](#) om MLI'ens artikel 24
- [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28
- [C.F.8.3.1.36](#) om MLI'ens artikel 36.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 27: Territorial udvidelse

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 28: Forskellige bestemmelser

Artikel 28i DBO'en er ændret ved protokol af 15. oktober 1996, artikel X.

Artikel 28 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Subsidiær beskatningsret

Artikel 28 i DBO'en indeholder en regel om subsidiær beskatningsret til Danmark som kildeland for fysiske personer, der er hjemmehørende i Storbritannien. Se artikel 28, stk. 1, i DBO'en.

Danmark er som kildeland ikke forpligtet til at nedsætte skat på indkomst, som er skattefritaget i Storbritannien, fordi indkomsten ikke er overført til Storbritannien. Danmark skal fx ikke nedsætte skat på indkomst fra kilder her i landet, der er omfattet af artikel 10-12, i DBO'en, hvis den retmæssige ejer, som er hjemmehørende i Storbritannien, ikke bliver beskattet i Storbritannien af indkomsten, fordi den ikke overføres til Storbritannien.

Den nedsættelse eller fritagelse, som Danmark er forpligtet til at indrømme efter DBO'en, gælder kun for den del af indkomsten, som er beskattet i Storbritannien. Se bemærkningerne til artikel X i L 192 af 12. marts 1997.

Eksempel

Landsskatteretten bemærkede, at det relevante for Danmarks subsidiære beskatningsret således ikke længere er, om indkomsten er overført til Det Forenede Kongerige, men om indkomsten er beskattet i Det Forenede Kongerige. Da det efter de foreliggende oplysninger måtte lægges til grund, at den manglende beskatning kun skyldtes, at beløbet ikke oversteg den skattefri bundgrænse, fandt Landsskatteretten ikke, at Danmark havde en subsidiær beskatningsret til indkomsten. Se [SKM2002.243.LSR](#).

Om beskatning af ikke overførte renter og livrenter, se ToldSkat Nyt 1993.7.333f. (TfS 1993, 180 og 181).

Fradrag for pensionsbidrag til ordninger i det andet land

Bidrag til pensionsordninger i det ene land, som betales af eller på vegne af en person, der yder personligt arbejde i det andet land, skal skattemæssigt behandles på samme måde og undergives samme betingelser og begrænsninger som bidrag til en pensionsordning i arbejdslandet. Se artikel 28, stk. 3, i DBO'en. Bestemmelsen er indsat ved protokol af 15. oktober 1996, artikel X.

Se også

Se også afsnit [C.A.10.3.3](#) om fradrag for bidrag til britiske pensionsordninger.

En engelsk pensionsordning kunne ikke skattemæssigt anerkendes i Danmark, fordi der ikke var oplyst særlige forhold, der kunne begrunde den valgte pensionsalder på 50 år. Se TfS 1998, 221 LSR.

Se også

Se også DBO'en om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 28A: Forskellige bestemmelser, der finder anvendelse på visse former for virksomhed uden for kysten

Der er indsat en ny artikel 28A i DBO'en ved [protokol af 1. juli 1991](#), artikel X.

Artikel 28A i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Ved kulbrintevirksomhed uden for kysten foreligger der fast driftssted/fast sted fra den første dag. Se artikel 28A, stk. 2, i DBO'en.

En person, der driver virksomhed uden for kysten ved frit erhverv eller andet arbejde af selvstændig karakter anses for at udøve sin virksomhed fra et fast sted. Se artikel 28A, stk. 3, i DBO'en.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller personel med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde medmindre skibet eller flyet anvendes hovedsagelig til andre formål. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og ankerhåndteringsfartøjer. Se artikel 28A, stk. 4, i DBO'en.

Løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed kan kun beskattes der hvor arbejdet udføres. Løn i forbindelse med forsyningsvirksomhed kan kun beskattes i det land, hvor forsyningsvirksomhedens ledelse har sit virkelige sæde. Se artikel 28A, stk. 5, i DBO'en.

Den kompetente myndighed i det land, der har beskatningsretten til løn efter DBO'ens artikel 28 A, stk. 5, skal dokumentere, at der betales skat i dette land. Uden sådan dokumentation kan lønnen også beskattes i det andet land. Se artikel 28 A, stk. 5, litra c, i DBO'en.

Eksempel

En britisk sømand, som i 1992 arbejdede på et skib, der var indregistreret i Storbritannien, var beskæftiget med dykkeropgaver i forbindelse med efterforskning af kulbrinter på dansk kontinentalsokkelområde. Landsskatteretten fandt, at han var skattepligtig til Danmark i efter [KULBRL § 3](#) (30-pct.s-beskatning) efter den dansk-britiske DBO artikel 28 A, stk. 5, litra a. Se TfS 1993, 589.

Se også

Se også

- [LBK nr. 1820 af 16/09/2021](#) om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 28A om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 17. december 1980 og har virkning fra 1. januar 1981.

Protokol af 1. juli 1991 trådte i kraft den 19. december 1991 og har virkning fra 1. januar 1992.

Protokol af 15. oktober 1996 trådte i kraft den 20. juni 1997 og har virkning fra 1. januar 1998.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 30 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
SKM2021.353.HR	Artikel 10. Udenlandske investeringsinstitutter havde ikke krav på fritagelse for kildeskat af udbytter fra danske selskaber, selvom EU-Domstolen havde underkendt betingelsen om, at en investeringsforening skal være hjemmehørende i Danmark for at kunne opnå kildeskattefritagelse, som værende i strid med TEUF-artikel 63 om kapitalens fri bevægelighed. Kravene i ligningslovens § 16 C, som en investeringsforening også skulle opfylde for at opnå kildeskattefritagelse, var ikke i strid med EU-retten. De omhandlede investeringsforeninger, som ikke opfyldte kravene i ligningslovens § 16 C, havde derfor ikke krav på tilbagebetaling af indeholdte kildeskatter.	Tidligere instanser SKM2006.588.S SKM2009.452.L R SKM2019.383.Ø R
SKM2006.547.HR	Artikel 15. En dansker, der var bosiddende i England, blev anset for skattepligtig af beløb udbetalt af et engelsk selskab i forbindelse med, at han havde udført arbejde for et dansk søsterselskab. Det danske søsterselskab var hans reelle arbejdsgiver og der forelå ikke en skriftlig ansættelsesaftale mellem danskeren og det engelske selskab. Det engelske selskab havde alene udbetalt løn til danskeren i den periode, som han havde udført arbejde for det danske selskab, og det danske selskab havde fuldt ud godtgjort det engelske selskab den udbetalte løn. Betingelsen i den dansk-britiske DBO artikel 15 for at lade beskatningsretten tilkomme England var ikke opfyldt. En del af det samlede vederlag blev anset for at vedrøre et tysk forbundet selskab og skulle ikke beskattes i Danmark.	
Landsretsdomme		
SKM2023.341.ØLR	Sagen angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst A oppebar for sit arbejde som kaptajn ombord på et krydstogtskib i 2015 og 2016 i international trafik. I sagen var både den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst relevant. Skattestyrelsen havde truffet afgørelse om, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, idet Danmark efter begge dobbeltbeskatningsoverenskomster var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016, jf. LL § 33 A, stk. 3. Skatteankenævn Y2 fandt imidlertid, at skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var beliggende i Bermuda, hvorfor beskatningsretten til indkomsten tilkom Bermuda, således at skatteyderen var berettiget til fuld lempelse, jf. LL § 33 A, stk. 1. Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, og Østre Landsret fandt som første instans, at skatteyderen alene var berettiget til halv skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 3, idet Danmark både efter den dansk-britiske og dansk-bermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst var tillagt beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst optjent i 2015-2016. Landsretten lagde ikke vægt på, hvor skatteyderens "reelle arbejdsgiver" var	

	beliggende, men rettere hvor "foretagendet", der anvendte skibet, var beliggende i overensstemmelse med ordlyden i artikel 5, stk. 4, 1. pkt., i den danskbermudianske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Landsretten fandt også, at skatteyderen ikke med henvisning til Den juridiske vejledning havde godtgjort en bindende administrativ praksis om, at søfolk er berettigede til fuld lempelse, hvis indkomsten er oppebåret i internationalt farvand - uanset om en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten.	
SKM2022.564.ØLR	Sagen angik, om en i Danmark hjemmehørende pilot i henhold til DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, var berettiget til exemptionslempelse ved beskatningen af den lønindkomst, som han i indkomstårene 2013 og 2014 modtog for sit arbejde i et britisk luftfartsselskab. Afgørende herfor var, om Storbritannien i medfør af artikel 15, stk. 4, i DBO'enrenskomsten, havde haft beskatningsretten til hele det omhandlede vederlag. Landsretten tiltrådte af de af byretten anførte grunde, og med bemærkning om, at National insurance contribution ikke kan anses som en skat, at pilotens indkomst fra det britiske luftfartsselskab ikke er skattepligtig i Storbritannien for så vidt angår den del, der er oppebåret ved arbejde udført uden for Storbritannien. Landsretten tiltrådte endvidere af de af byretten anførte grunde, at piloten ikke havde godtgjort, at der hos skattemyndighederne var en bindende administrativ praksis, hvorefter skattemyndighederne i tilsvarende sager i strid med artikel 15, stk. 1 og 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, undlod at beskatte indkomst, uanset at indkomsten ikke blev beskattet i Storbritannien. Landsretten stadfæstede derfor byrettens dom.	Tidligere instans: SKM2021.389.B
SKM2017.471.VLR	Artikel 19. En universitetsansat forsker med bopæl i Danmark blev udstationeret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet i sagen var, om han var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra universitetet efter artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien havde beskatningsretten efter DBO'ens artikel 15. Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som det danske universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "staten". Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af KSL § 1, stk. 1, nr. 4, og SKM2014.160.ØLR fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke skete en ændring af, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand. Forskerens løn var derfor skattepligtig til Danmark i henhold til artikel 19.	Tidligere instans: SKM2015.704.L
Landsskatteretten		
SKM2023.83.LSR	Artikel 24. Sagen angik, om et selskab var berettiget til aktindsigt i korrespondance mellem Skattestyrelsen og den kompetente myndighed i UK, HMRC. Landsskatteretten fandt, at fortrolighed om udvekslede oplysninger, også i forhold til selskabet i sagen, fulgte af en folkeretlig forpligtelse, og at denne folkeretlige forpligtelse udgjorde fortolkningsgrundlaget, når det efter forvaltningslovens § 15 a, stk. 1, skulle vurderes, om der kunne meddeles afslag på aktindsigt i de dokumenter, der blev udvekslet	

	mellem Skattestyrelsen og HMRC, uanset om det var Skattestyrelsen, der var afsender af de pågældende dokumenter, og uanset om de indeholdt oplysninger, der hidrørte fra HMRC eller alene fra Skattestyrelsen. Udover, at HMRC havde en generel, berettiget forventning om fortrolighed ved udveksling af oplysninger i forbindelse med dobbeltbeskatningsaftaler, så havde HMRC også konkret udtrykt sin forventning om, at oplysninger, uanset om de stammede fra den anmodende eller den anmodede stat, og uanset om der fx alene var tale om et brev, hvori der blev anmodet om oplysninger, ikke blev udleveret til parten ("Taxpayer"). Landsskatteretten fandt, at denne forventning måtte anses for berettiget. På den baggrund måtte det derfor endvidere lægges til grund, at der bestod en risiko for, at Storbritannien ville reagere negativt, hvis der blev meddelt aktindsigt i materiale, der ifølge denne folkeretlige forpligtelse var omfattet af fortrolighed, også over for parten. Landsskatteretten havde ikke bemærkninger til, at Skattestyrelsen ikke havde meddelt meroffentlighed efter forvaltningslovens § 10. Landsskatteretten stadfæstede derfor Skattestyrelsens afgørelse.	
<u>SKM2021.504.LSR</u>	Artikel 18. Klagen vedrørte spørgsmålet, om klageren var skattepligtig til Danmark af en ydelse tilkendt efter arbejdsskadesforsikringsloven. Klageren, der var bosiddende i Storbritannien, var som følge af ægtefællens død blevet tilkendt forsørgertabserstatning og var herefter berettiget til en månedlig ydelse og en efterbetaling. Landsskatteretten fandt, at klagerens erstatning måtte betragtes som en social ydelse omfattet af artikel 18, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien af 11. november 1980 som ændret ved protokol af 15. oktober 1996, artikel VIII, og at kun Danmark havde beskatningsretten hertil. Retten lagde vægt på, at ydelsens karakter og formål var socialt, at lov om arbejdsskadesikring er omfattet af Europa-Parlamentets og Rådets forordning nr. 883/04 af 29. april 2004 som anført i TfS 2011, 466, og at erstatningen efter en samlet vurdering måtte betragtes som en del af den danske sociale lovgivning. Landsskatteretten stadfæstede herefter Skattestyrelsens afgørelse.	Afgørelsen er indbragt for domstolene.
<u>SKM2020.369.LSR</u>	Artikel 10. Landsskatteretten fandt, at en pensionsplan ikke havde været berettiget til refusion af udbytteskat. Pensionsplanen havde således ikke dokumenteret, at den havde ejet aktier, og at den havde modtaget udbytte af disse aktier, hvor der i forbindelse med udbetalingen af udbyttet var indeholdt udbytteskat. Betingelserne for refusion af udbytteskat var således ikke opfyldt, og SKAT havde været berettiget til at annullere den tidligere afgørelse. Det forhold, at SKAT havde anvendt ordet tilbagekaldelse, kunne ikke føre til et andet resultat. Landsskatteretten udtalte, at pensionsplanen havde bevisbyrden for, om pensionsplanen var berettiget til refusion af udbytteskat, og at retten kunne efterprøve, om betingelserne for refusionen havde været til stede. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse.	
<u>SKM2017.702.LSR</u>	Artikel 15 og 22. En pilot, der var hjemmehørende i Danmark, og som arbejdede med luftfart i international trafik for et luftfartsselskab, der havde hovedsæde i Storbritannien, kunne få exemptionlempelse efter DBO'ens artikel 15, jf. artikel 22, , men kun for den del af indtægten, der vedrørte arbejde udført i Storbritannien som "non-resident".	
<u>SKM2017.701.LSR</u>	Artikel 15 og 22. En fuldt skattepligtig pilot arbejdede med luftfart i international trafik for et luftfartsselskab, der havde hovedsæde i Storbritannien. Piloten måtte anses for "resident" i Storbritannien. Piloten kunne få exemptionlempelse for hele den i	

	Storbritannien optjente løn i henhold til DBO'ens artikel 15, jf. artikel 22.	
<u>SKM2002.243.LSR</u>	Artikel 20 og 28. En dansker flyttede til England sammen med sin ægtefælle for at søge arbejde der. Hun var fuldt skattepligtig i begge lande. Hun påbegyndte nogle måneder senere en uddannelse i England, som hun modtog dansk studiestøtte til. Landsskatteretten udtalte, at artikel 20 i den dansk-britiske DBO ikke kunne anvendes, allerede fordi opholdet skyldtes, at ægtefællen havde fået arbejde i England . I stedet var studiestøtten omfattet af artikel 21 om anden indkomst. Da modtageren efter artikel 4, stk. 2, i DBO'en var hjemmehørende i Storbritannien, havde Storbritannien beskatningsretten til studiestøtten. Danmark havde ikke en subsidiær beskatningsret efter DBO'ens artikel 28.	
TfS 1998, 221 LSR	Artikel 28. En engelsk pensionsordning kunne ikke skattemæssigt anerkendes i Danmark, fordi der ikke var oplyst særlige forhold, der kunne begrunde den valgte pensionsalder på 50 år.	
TfS 1993, 589	Artikel 28A. En britisk sømand, der i 1992 arbejdede på et skib, som var indregistreret i Storbritannien, var beskæftiget med dykkeropgaver i forbindelse med efterforskning af kulbrinter på dansk kontinentalsokkelområde. Landsskatteretten fandt, at han var skattepligtig til Danmark efter KULBRL § 3 (30-pct.s-beskatning) efter den dansk-britiske DBO artikel 28A, stk. 5, litra a.	
Skatteankestyrelsen		
<u>SKM2021.254.SAN</u> <u>ST</u>	Artikel 25. Retten til aktindsigt i korrespondance mellem Danmark og Storbritannien vedrørende en Mutual Agreement Procedure anses for at være begrænset iht. forvaltningslovens § 15 a, stk. 1, og artikel 25, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten på grund af en folkeretlig forpligtigelse om begrænsning af aktindsigt.	
Skatterådet og Ligningsrådet		
<u>► SKM2024.381.S</u> <u>R ◀</u>	► Artikel 10. Spørger, der var hjemmehørende i Storbritannien, var det ultimative moderselskab i X-koncernen og børsnoteret i flere lande. X-koncernen havde i de seneste år arbejdet på at forenkle og internationalisere koncernstrukturen, således at alle de kommercielle selskaber blev placeret direkte under Spørger. H1 påtænkte derfor at sælge sine aktier i D1 Singapore til moderselskabet, Spørger. Betalingen for aktierne skulle ske helt eller delvist ved udstedelse af et gældsbevis mellem H1 (sælger) og Spørger (køber). Efter overdragelsen af aktierne ønskede X-koncernen, at der skete en udlodning af H1's tilgodehavende fra aktiesalget til Spørger. Lånet ville herefter blive betragtet som afviklet ved konfusion. Spørger ønskede bekræftet, at Spørger ikke var begrænset skattepligtig af udbytte, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, af sit køb af aktierne i D1 Singapore mod et tilgodehavende efterfulgt af en udlodning af det opståede tilgodehavende fra H1. til Spørger, og at ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse på de påtænkte transaktioner. Spørgers aktier i H1 var datterselskabsaktier, idet H1 var et helejet datterselskab af Spørger. Efter den interne bestemmelse i SEL § 2, stk. 1, litra c, var Spørger derfor som udgangspunkt ikke begrænset skattepligtig til Danmark. Det skulle herefter vurderes, om Spørger som den umiddelbare modtager af tilgodehavendet var "retmæssig ejer" heraf. Hvis tilgodehavendet ikke var videreudloddet fra Spørger og ikke med	

sikkerhed var bestemt til at blive videreudloddet til de bagvedliggende aktionærer, vil Spørger være retmæssig ejer.

Skatterådet fandt, at Spørger kunne anses for retmæssig ejer af fordringen. Skatterådet lagde afgørende vægt på oplysningen om, at de overdragne kapitalandele, som modsvarede værdien af den udloddede fordring, forblev i Spørger. Konfusionen og aktieoverdragelsen skulle derfor vurderes under ét, og som en planlagt del af koncernens samlede omstrukturingsplan. Skatterådet lagde ydermere vægt på, at det var oplyst, at overskudslikviditet og eventuelt provenu fra salg af aktiver i D1 Singapore ville blive udloddet som udbytte til H1, forinden H1 solgte aktierne i D1 Singapore til Spørger.

Skatterådet fandt på baggrund af det oplyste, at der ikke forelå misbrug ved udbytteudlodningen i form af salg af aktier efterfulgt af konfusion. Skatterådet lagde til grund for besvarelsen, at dispositionen var forretningsmæssig begrundet, da formålet var at samle koncernens kommercielle selskaber under Spørger. Opnåelsen af fordelene af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien ansås dermed ikke for et af de væsentligste formål med arrangementet/transaktionerne.

Skatterådet bekræftede herefter, at Spørger ikke var begrænset skattepligtig af udbytte, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, og at LL § 3 ikke fandt anvendelse på de påtænkte transaktioner. ◀

SKM2024.136.SR

Artikel 18 og 23. Skatterådet bekræftede, at en SIPP-pensionsordning, der påtænkte oprettet i England, mens spørger havde bopæl og var skattemæssigt hjemmehørende der, blev omfattet af PBL § 53 B, hvis spørger på et senere tidspunkt flyttede tilbage, og igen blev fuldt skattepligtig til Danmark. Dette var dog kun gældende, hvis betingelsen om, at samtlige indbetalinger til pensionsordningen, der var foretaget, inden spørger igen blev skattepligtig til Danmark, havde været omfattet af bortseelses- eller fradragsret ved opgørelsen af spørgers skattepligtige indkomst i England.

Skatterådet bekræftede ligeledes, at afkastet af pensionsordningen, efter at spørger igen var blevet fuldt skattepligtig til Danmark, ikke var omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven, og ikke blev beskattet løbende, jf. PBL § 53 B, stk. 5. Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at afkastet var skattefrit, idet afkastet indgik i pensionsordningens værdi, der dannede grundlag for udbetalingerne fra ordningen, som blev beskattet efter PBL § 53 B, stk. 6.

Skatterådet bekræftede desuden, at der ikke skulle betales arbejdsmarkedsbidrag af den del af udbetalingerne, der var skattepligtig indkomst i henhold til PBL § 53 B, stk. 6, som personlig indkomst, og at Danmark gav almindelig creditlempelse for skat betalt til England af pensionsudbetalingerne. Lempelsen kunne dog ikke overstige den danske indkomstskat, der svarede til de pensionsudbetalinger, der kunne beskattes i England, jf. artikel 22, stk. 2, litra a-b i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.

SKM2023.576.SR

Artikel 4. På baggrund af en helhedsvurdering af Spørgers personlige og økonomiske interesser fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at finde Spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a). Spørger ville fremadrettet løbende opholde sig hyppigere i

	Storbritannien end i Danmark (125 dage mere i Storbritannien end i Danmark årligt). Skatterådet fandt på denne baggrund, at Spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien, da det var i denne stat, hvor han fremadrettet sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold. Skatterådet kunne således bekræfte, at Spørger efter flytningen ville blive anset som hjemmehørende i Storbritannien efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 4 i forbindelse med flytningen til Storbritannien 4. september 2023.	
<u>SKM2023.41.SR</u>	Artikel 19. Spørger er dansk-britisk statsborger og ansat som forsker ved et engelsk universitet. Spørger er født og opvokset i Danmark, hvor spørger var hjemmehørende inden udrejse til Storbritannien. Spørger har været udrejst til og arbejdet i Storbritannien i mere end 10 år uden samtidig at have bopæl i Danmark. I forbindelse med et forskningsophold som gæsteforsker i Danmark blev Spørger fuldt dansk skattepligtig ifølge kildeskatteloven og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark ifølge DBO'en mellem Danmark og Storbritannien. Spørger ønskede Skatterådets bekræftelse af, at Storbritannien ifølge artikel 19, stk. 1, litra a, i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien havde beskatningsretten til lønindkomsten og pensionsindbetalingerne, som spørger modtog fra det engelske universitet i den periode, hvor Spørger var gæsteforsker i Danmark Artikel 19, stk. 1, litra b, i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien førte dog til, at Danmark kunne beskatte lønindkomsten og pensionsindbetalingerne, når modtageren var skattemæssigt hjemmehørende og statsborger i Danmark. Dette gjaldt uanset, at lønnen blev betalt af en offentlig statsinstitution i Storbritannien. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at Storbritannien havde beskatningsretten til lønindkomsten og pensionsindbetalingerne, som Spørger modtog fra det engelske universitet i den periode, hvor Spørger var gæsteforsker i Danmark. Når Spørger både er skattemæssigt hjemmehørende og statsborger i Danmark, og når Spørger er født og opvokset i Danmark og fortsat er dansk statsborger, afskærer det ikke Danmark fra at beskatte ifølge artikel 19, stk. 1, litra b, i, DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, at Spørger sidenhen også var blevet statsborger i Storbritannien.	
<u>SKM2021.277.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, at medarbejderen A ikke statuerede fast driftssted i Danmark for spørger. I 20XX fik spørger et bindende svar fra Skatterådet på, at medarbejderens aktiviteter i Danmark ikke medførte fast driftssted. I denne sag blev der taget stilling til, at medarbejderens nye arbejdsopgaver heller ikke skabte fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Der blev herudover taget stilling til, at medarbejderens nuværende arbejdssituation under coronasituationen ikke skabte fast driftssted efter	

	styresignalet, SKM2020.298.SKTST, der præciserer, hvordan den aktuelle situation som følge af det globale udbrud af coronavirus (COVID-19) påvirker Danmarks fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til vurderingen af blandt andet fast driftssted.	
SKM2021.213.SR	Artikel 5. Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med Spørgers ønske, at Spørger ikke fik fast driftssted i Danmark. Spørger påtænkte at lade en medarbejder, der arbejdede fra kontoret i Storbritannien, arbejde i Danmark fra medarbejderens hjemmekontor. Medarbejderen ønskede at vende tilbage til Danmark på permanent basis af personlige årsager, herunder for at bo med sin familie i Danmark. Skatterådet fandt i lighed med SKM2020.432.SR, at medarbejderens bolig i den foreliggende sag ikke kunne anses for at være til rådighed for selskabet i Storbritannien. Arbejdet skulle udføres fra Danmark på grund af medarbejderens private forhold, arbejdsgiveren havde ingen interesse i eller fordel af at arbejdet udføres fra Danmark og hjemmekontoret udgjorde ikke et surrogat for Spørgers etablering af kontor i Danmark. Skatterådet lagde ved vurderingen særlig vægt på medarbejderens jobfunktion sammenholdt med, at Spørger ikke havde en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderen skulle udføre sit arbejde for Spørger fra Danmark. Der skulle udføres ikke noget arbejde rettet mod kunder. Baggrunden for, at medarbejderen ville udføre sit arbejde fra Danmark, skyldtes alene private forhold.	
SKM2021.124.SR	Artikel 18 og 22. Spørger og hendes afdøde mand stiftede i sin tid en såkaldt Pension Scheme i Storbritannien. Spørger overvejede nu at flytte tilbage til Danmark. Det ønskedes for det første bekræftet, at trusten The Pension Scheme i skattemæssig henseende ansås som en transparent enhed. Det kunne bekræftes, at trusten i skattemæssig henseende i udgangspunktet ansås for transparent i forhold til Spørger. Henset til, at Spørger var trustee, og at det var trustee, som traf alle beslutninger i trusten, ville trusten med flytningen få ledelsens sæde i Danmark, jf. FBL § 1, stk. 1, nr. 4. Spørgsmålet kunne derfor ikke bekræftes. For det andet ønskedes det bekræftet, at værditilvæksten efter tilflytningstidspunktet på de underliggende aktiver skulle beskattes som renter/udbytter og kapitalgevinster. I henhold til SEL § 4 A anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for at være anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Da trusten ved Spørgers eventuelle tilflytning til Danmark blev skattepligtig efter FBL § 1, stk. 1, nr. 4, var det ikke Spørger, som fra tilflytningstidspunktet skulle beskattes af værditilvækst m.v. i trusten, og derfor kunne spørgsmålet ikke besvares bekræftende. For det tredje ønskedes det bekræftet, at udbetalinger fra trusten The Pension Scheme ikke skulle beskattes hos Spørger. I henhold til LL § 7 V, stk. 2, 1. pkt. skal modtagere af uddelinger fra fonde og foreninger m.v. omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 4 medregne 80 pct. af uddelingsbeløbet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når uddelingen sker til fyldestgørelse af formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige. Spørgsmålet kunne derfor ikke bekræftes. For det fjerde ønskedes det bekræftet, at der ikke kunne gives	

nedslag i den danske skat for eventuel engelsk skat, som opstod i forbindelse med udbetalingerne fra The Pension Scheme. Under hensyn til at The Pension Scheme (trusten) var en privat skattebegünstiget pensionsordning i Storbritannien, og under hensyn til den aftalte ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien (Protokollen af 15. oktober 1996) og formålet med ændringen samt de i øvrigt foreliggende oplysninger i den konkrete sag, var Storbritannien berettiget til at beskatte udbetalinger fra ordningen. Der blev således lagt afgørende vægt på, at ordningen var godkendt som pensionsordning i Storbritanniens, og at pensionsordningen havde været skattebegünstiget i Storbritannien i form af bortseelsesret i indbetalingsperioden. Som følge heraf skulle Danmark give lempelse for skat i Storbritannien, som pålægges udbetalingerne fra ordningen til Spørger efter reglen om lempelse i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 22, stk. 2, litra a, dog forholdsmæssigt i forhold til den del der beskattes i Danmark. Spørgsmål blev derfor besvaret med "Nej, se dog begrundelse".

Hvis der blev svaret nej til spørgsmål 1, ønskede det desuden bekræftet, at værditilvæksten i The Pension Scheme blev lagerbeskattet i Danmark. Da trusten ved Spørgers eventuelle tilflytning til Danmark blev skattepligtig efter FBL § 1, stk. 1, nr. 4, var det ikke Spørger, som fra tilflytningstidspunktet skulle beskattes af værditilvækst m.v. i trusten, og derfor kunne spørgsmålet ikke besvares bekræftende.

Hvis Skatterådet svarede nej til spørgsmål 5, ønskedes det afslutningsvist bekræftet, at The Pension Scheme blev omfattet af PBL § 53 B. Det kunne ikke bekræftes.

SKM2020.471.SR

Artikel 19 og 22. Spørgeren er engelsk statsborger og har arbejdet i Danmark i en årrække. Han bor med sin familie i Danmark, og han er fuldt skattepligtig til Danmark og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Spørgeren har en engelsk pensionsordning. Han har optjent pensionen gennem mange års ansættelse på et hospital, mens han boede og arbejdede i England. Han har ikke haft denne type ansættelse siden han flyttede til Danmark.

Spørgeren ønsker nu at få pensionen udbetalt, og han ønsker i den forbindelse en bekræftelse af, at pensionsordningen kan anses for en offentlig pensionsordning ifølge artikel 19 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, da dette er afgørende for den lempelse Danmark skal give spørgeren ved dansk beskatning af udbetalinger fra pensionsordningen.

Skatterådet bekræfter på grundlag af oplysningerne om pensionsordningen, at udbetalinger fra ordningen til spørgeren må anses for omfattet af artikel 19 om offentlige pensioner. Dermed skal Danmark som spørgerens bopælsland give eksemptionslempelse ved beskatning af disse pensionsudbetalinger ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 22.

SKM2020.432.SR

Artikel 5. Spørger var et selskab hjemmehørende i Storbritannien. En medarbejder hos Spørger med dansk oprindelse ønskede at flytte tilbage til Danmark. Spørger havde accepteret, at medarbejderen kunne have en ugentlig hjemmearbejdsdag i Danmark. Medarbejderen ville stadig udføre det meste af sit arbejde fra kontoret i London.

	Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke kunne anses for at udøve erhverv gennem et fast driftssted i Danmark ved medarbejderens arbejde fra sit hjem i Danmark.	
<u>SKM2020.247.SR</u>	Artikel 4. Spørger var fuldt skattepligtig i Storbritannien, hvor han havde bolig og sin familie. Spørger tiltrådte en stilling i Danmark den 4. november 2019. Skatterådet fandt, at spørger ville blive fuldt skattepligtig her til landet, hvis han eller hans arbejdsgiver lejede en lejlighed til ham. Efter det oplyste ville spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skulle han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten ("DBO") mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra a). Da spørgeren havde sine væsentligste personlige forbindelser til Storbritannien og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark, fandt Skatterådet, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser. Der skulle herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kunne afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholdt sig, jf. DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra b). Der var ikke nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Storbritannien og Danmark. Baseret på det oplyste om spørgerens opholdsmønster ville anvendelsen af reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b, derfor ikke føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet. Spørgers skattemæssige hjemsted måtte derfor vurderes ud fra reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra c om statsborgerskab. Det var oplyst, at spørger er britisk statsborger. Skatterådet fandt derfor, at spørgeren måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien.	
<u>SKM2019.363.SR</u>	Artikel 19. Spørger er engelsk statsborger og bosat i Danmark. Spørgers ægtefælle og børn er danske statsborgere. Spørger modtager livsvarig pension fra det engelske forsvar, som er optjent, mens spørger gjorde tjeneste i den engelske hær, inden spørger blev skattepligtig i Danmark. Spørger overvejer på grund af Brexit at søge om dansk statsborgerskab samtidig med opretholdelse af sit engelske statsborgerskab. Skatterådet bekræfter, at pensionen kan beskattes i Storbritannien, og at denne beskatningsret kan fortsætte, selvom spørger opnår dansk statsborgerskab samtidig med, at det engelske statsborgerskab opretholdes. Dansk beskatning baseret på skattemæssigt hjemsted opretholdes dvs. progressionsvirkning.	
<u>SKM2019.252.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke havde ledelsens sæde i Danmark. Den daglige ledelse og beslutninger vedrørende selskabets daglige drift foretages ikke i Danmark. Spørger er indregistreret i England med hovedsæde, kontorfaciliteter og driftssted i London. Bestyrelsen (på nær et enkelt medlem) og CEO for Spørger er bosiddende i England og arbejder ud af London. Administrative funktioner, daglig drift og en større del af det tekniske arbejde udføres fra kontoret i London. Spørgers general manager i Danmark har ikke	

	beslutningskompetence på vidtrækkende eller strategiske beslutninger, idet disse tages af CEO eller bestyrelsen fra London. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørger ikke kunne anses for at have fast driftssted i Danmark og herved ikke skal oprette sig som et skattepligtigt selskab i Danmark. På baggrund af en konkret og samlet vurdering af alle sagens fakta bekræftede Skatterådet, at SB's rolle hos Spørger var så væsentlig og overordnet i forhold til Spørgers kernevirkksomhed, at SB's virke for Spørger ikke kunne anses for at være hverken af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.	
<u>SKM2019.47.SR</u>	Der blev spurgt, om en pilot, der boede i Danmark, men fløj fra Storbritannien, i forskellige situationer kunne få lempelse i den danske skat i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, herunder om lempelsen skulle foretages efter exemption-princippet eller credit-princippet.	
<u>SKM2018.564.SR</u>	Spørger bor i Storbritannien, men arbejder i Danmark som direktør. Han vil leje en lejlighed i Danmark og bliver fuldt skattepligtig her til landet. Skatterådet finder, at det ikke kan afgøres, i hvilken af staterne spørger har midtpunkt for sine livsinteresser. Skatterådet kan således ikke bekræfte, at spørger under de beskrevne vilkår fortsat vil blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser. Spørger skal derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis har ophold, hvilket er Storbritannien.	
<u>SKM2018.156.SR</u>	Artikel 4. Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt var ophørt i forbindelse med fraflytning efterfulgt af salg af boligen i Danmark. Skatterådet kunne også bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt ville genindtræde i forbindelse med erhvervelse af et sommerhus eller et kolonihavehus i Danmark, idet dette skulle anvendes i forbindelse med arbejdsophold i Danmark. Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at spørgers skattemæssige hjemsted ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien kunne anses for flyttet til Storbritannien, og at dette også ville være tilfældet, selvom spørgers kæreste eventuelt valgte ikke at flytte fra X-land til Storbritannien.	
<u>SKM2013.762.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet fandt, at X Limited ikke fik fast driftssted, jf. artikel 5 i den dansk-britiske DBO. X Limited havde ansat en dansk bosiddende medarbejder. Ud fra kommentarerne i Modeloverenskomsten om forståelsen af "fast driftssted" sammenholdt med samtlige momenter i sagen, var betingelserne i henhold til artikel 5, stk. 1 og 2, i modeloverenskomsten og de lignende bestemmelser i DBO'en ikke opfyldte. Der blev henset til det oplyste om ansættelsesforholdet, den ansattes funktion, aktivitet og ophold i Danmark mv., sammenholdt med det oplyste om spørgerens virksomhed, organisering, forretningsområder og udøvelse generelt i forhold til Danmark. Ikke fast driftssted.	
TfS 1999, 929 LR	Artikel 4. En skatteyder blev, efter udrejse til Storbritannien, anset for hjemmehørende i Danmark efter artikel 4, idet han havde en bolig til rådighed i begge lande, og idet Ligningsrådet vurderede, at han havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til Danmark.	
TfS 1999, 128 LR	Artikel 7. Et selskab, der havde fast driftssted på den danske kontinentalsokke, jf. art. 28A, kunne i forbindelse med drift af et udenlandsk ejet skib, der foretog seismiske undersøgelser, fradrage omkostninger i den skattepligtige indkomst, som var påløbet i en	

periode, hvor skibet ikke opererede på dansk kontinentalsokkel, i det omfang, udgifterne kunne anses for direkte knyttet til udførelsen af den danske kontrakt.

C.F.9.2.18.18 St. Vincent

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	01.09.2009	-	-	BKI nr. 13 af 07.04.2011	01.04.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 01.04.2012

St. Vincent og Grenadinerne har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Bemærk

Saint Vincent og Grenadinerne er en østat i den østlige del af det Caribiske hav på grænsen til Atlanterhavet og er en del af de små Antiller.

Se også

Se også <http://finance.gov.vc/finance/index.php> om St. Vincent & Grenadinernes skattemyndighed.

C.F.9.2.18.19 Sverige

Sverige har tilsluttet sig OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 1995 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. september 2011. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Om Sverige, se i øvrigt afsnit [C.F.9.2.14.7](#) om Norden.

C.F.9.2.18.20 Sydafrika

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Sydafrika - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.18.20.1](#))
- Sydafrika - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.18.20.2](#)).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemær- k-ninger
DBO	21.06.1995	<u>L 55 af 18.11.1995</u>	<u>1100 af 20.12.1995</u>	<u>BKI nr. 7 af 29.01.1996</u>	21.12.1995	Virkning 01.01.1996 TfS 1996, 202

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Sydafrika har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

Den tidligere aftale om skibs- og luftfartsaftale bortfalder med ikrafttræden af DBO'en. Se BEK nr. 4 af 17. februar 1951.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Se også

Se også www.sars.gov.za om Sydafrikas skattemyndighed.

C.F.9.2.18.20.2 Sydafrika - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 2.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Sydafrika har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2023.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2024.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af MLI'en skal præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1, medtages i tillæg til ordlyden af præamblen i DBO'en.

Som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1, svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere finder MLI'ens artikel 3, stk. 2, anvendelse. MLI'ens artikel 3, stk. 2, vedrører begrænsning af lempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskatter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af det nævnte område.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Sydafrika begrænser det skattemæssige hjemsted til personer, der har fast bopæl i Sydafrika eller til personer, hvor ledelsens sæde er i Sydafrika. Se artikel 4, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Tilsynsvirksomhed på selve bygge- og anlægsarbejdet medfører fast driftssted og medregnes til 12 måneders perioden. Se artikel 5, stk. 3, i DBO'en.

Af artikel 5, stk. 5, i DBO'en fremgår, at hvis en afhængig agent handler på et foretagendes vegne og har og sædvanligvis udøver en fuldmagt i en stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2 anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne, som er nævnt i artikel 5, stk. 4, i DBO'en og som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en person ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst af aktier, der giver aktieejerne rettigheder i fast ejendom, der ejes af selskabet, beskattes i det land, hvor ejendommen ligger. Se artikel 6, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 8 i DBO'en omfatter udleje af skibe og fly på bareboat-basis samt fortjeneste ved brug og udleje af containere i tilknytning til skibs- eller luftfartsvirksomhed, såfremt sådan fortjeneste er knyttet til international trafik. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#).

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet

retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 8, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 10, stk. 2. MLI'ens artikel 8, stk. 1, vedrører transaktioner hvor udbytter overføres.

Reglen i MLI'ens artikel 8, stk. 1, er baseret på artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.8](#) om MLI'ens artikel 8.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 11 i DBO'en indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende film, bånd eller plader til radio- eller fjernsynsudsendelser. Se artikel 12, stk. 2, i DBO'en.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 5, i DBO'en.

Aktiers anskaffelsessum kan ansættes til værdien på tilflytningstidspunktet, hvis fraflytningslandet har beskattet en urealiseret værditilvækst. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Som følge af Danmarks og Sydafrikas indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 9, stk. 4, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis opholdet i landet i en periode eller perioder overstiger 183 dage i nogen 12 måneders periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår (kalenderår).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes, når vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i den stat, i hvilken modtageren er hjemmehørende, se artikel 15, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Landsskatteretten fandt, at der var intern hjemmel til at beskatte lønindkomsten efter KULBRL § 3, stk. 1, jf. stk. 1. For så vidt angik medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne bemærkede Landsskatteretten, at disse lande som udgangspunkt havde beskatningsretten til medarbejderens lønindkomst, da det måtte lægges til grund, at medarbejderne var skattemæssigt hjemmehørende i henholdsvis Sydafrika, Ukraine og Filippinerne. Retten bemærkede videre, at Danmark dog havde beskatningsretten for den del af lønindkomsten, der kunne henføres til arbejde udført i Danmark. Selskabet, der udbetalte lønnen til medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne, var hjemmehørende i Cypern, hvorfor Sydafrika, Ukraine og Filippinerne allerede af denne årsag ikke havde beskatningsretten efter artikel 15, stk. 2, jf. litra b. Landsskatteretten fandt herefter, at Danmark havde beskatningsretten til lønindkomsten optjent ved arbejde udført på den danske kontinentalsokkel for medarbejdere fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne i henhold til artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse på dette punkt. Se [SKM2023.49.LSR](#).

Indkomst for arbejde ombord på skib eller luftfartøj i international trafik beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelseshonorarer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 21, stk. 4, i DBO'en om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelseshonorarer

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en omfatter ikke optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og livrenter

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner, livrenter og andre lignende vederlag, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte en person, som var hjemmehørende i dette land, og som senere er blevet hjemmehørende i bopælslandet, af pensioner, livrenter og andre lignende vederlag. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Sociale ydelser, der udbetales efter sociallovgivningen, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en og ikke artikel 17 i DBO'en.

Artikel 20: Studerende, lærlinge og erhvervspraktikanter

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter eller andre mineraler

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 21 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 21 i DBO'en omfatter

- virksomhed med boreplatforme uden for kysten og
- virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinteforekomster eller andre mineraler (kulbrintevirksomhed).

Se artikel 21, stk. 1, i DBO'en.

For kulbrintevirksomhed og boreplatformsvirksomhed foreligger der fast driftssted, hvis perioden eller perioder sammenlagt overstiger 30 dage inden for en 12 måneders periode. Se artikel 21, stk. 2, i DBO'en.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og lignende fartøjer. Se artikel 21, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst i forbindelse med forsyningsvirksomhed beskattes efter artikel 15, stk. 3, i DBO'en dvs. i det land, hvor forsyningsvirksomheden er hjemmehørende. Se artikel 21, stk. 4, i DBO'en.

Boreplatforme anvendt til kulbrintevirksomhed uden for kysten er fritaget for beskatning af kapitalgevinster i forbindelse med at boreplatformen flyttes til et andet land. Se artikel 21, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Andre indkomster

Artikel 22 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Sydafrika kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Sydafrika, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Sydafrika. Se artikel 23, stk. 1, litra c, i DBO'en.

Sydafrika giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk

DBO'en har en bestemmelse om subsidiær beskatningsret for indkomster fra 3. lande. Se artikel 29, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 3, 2. punktum, om begunstigelser, lempelser og nedsættelser.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Bistand ved inddrivelse

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Begrænsning af begunstigelser

Artikel 29 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 29 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Indfører et land lempeligere eller ingen beskatning af off-shore virksomhed, forpligter dette ikke det andet land til at anvende begrænsninger i sin beskatningsret af sådan indkomst. Se artikel 29, stk. 1, i DBO'en.

Artikel 29 i DBO'en indeholder en bestemmelse om subsidiær beskatningsret, hvis bopælslandet ikke beskatter en indkomst fra kilder uden for landet. Sydafrika anvender ikke globalindkomstprincippet, hvilket betyder at Danmark i visse tilfælde kan beskatte hele indkomsten, hvis den ikke beskattes i Sydafrika. Se artikel 29, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også DBO'en artikel 29 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artikel 30 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 21. december 1995 og har virkning fra 1. januar 1996.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artikel 32 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2023.49.L SR	Artikel 15. Afgørelsen vedrørte lønindkomst for arbejde udført på den danske kontinentalsokke af en varighed på 25 dage. Arbejdsgiverens aktivitet bestod i at stille fartøj med bemanning til rådighed til brug for seismiske undersøgelser på den danske kontinentalsokke. Landsskatteretten fandt, at der var intern hjemmel til at beskatte lønindkomsten efter KULBRL § 3, stk. 1, jf. stk. 1. For så vidt angik medarbejderne fra Sydafrika , Ukraine og Filippinerne bemærkede Landsskatteretten, at disse lande som udgangspunkt havde beskatningsretten til medarbejderens lønindkomst, da	

det måtte lægges til grund, at medarbejderne var skattemæssigt hjemmehørende i henholdsvis Sydafrika, Ukraine og Filippinerne. Retten bemærkede videre, at Danmark dog havde beskatningsretten for den del af lønindkomsten, der kunne henføres til arbejde udført i Danmark. Selskabet, der udbetalte lønnen til medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne, var hjemmehørende i Cypern, hvorfor Sydafrika, Ukraine og Filippinerne allerede af denne årsag ikke havde beskatningsretten efter artikel 15, stk. 2, jf. litra b. Landsskatteretten fandt herefter, at Danmark havde beskatningsretten til lønindkomsten optjent ved arbejde udført på den danske kontinentalsokkel for medarbejdere fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne i henhold til artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse på dette punkt.

C.F.9.2.18.21 Sydkorea

Om Sydkorea, se afsnit [C.F.9.2.11.6](#) om Korea (Sydkorea).

C.F.9.2.19 Tadsjikistan - Tyskland

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Tadsjikistan ([C.F.9.2.19.1](#))
- Taiwan ([C.F.9.2.19.2](#))
- Tanzania ([C.F.9.2.19.3](#))
- Thailand ([C.F.9.2.19.4](#))
- Tjekkiet ([C.F.9.2.19.5](#))
- Tjekkoslaviet ([C.F.9.2.19.6](#))
- Togo ([C.F.9.2.19.7](#))
- Trinidad & Tobago ([C.F.9.2.19.8](#))
- Tunesien ([C.F.9.2.19.9](#))
- Turkmenistan ([C.F.9.2.19.10](#))
- Turks- & Caicosøerne ([C.F.9.2.19.11](#))
- Tyrkiet ([C.F.9.2.19.12](#))
- Tyskland ([C.F.9.2.19.13](#)).

C.F.9.2.19.1 Tadsjikistan

Tadsjikistan har meddelt, at de ikke anser sig for omfattet af den dansk-sovjetiske DBO. Se [SKM2003.392.DEP](#).

Bemærk

Tadsjikistan var omfattet af den dansk-sovjetiske DBO indtil opløsningen af Sovjetunionen i 1991. Om den dansk-sovjetiske DBO, se afsnit [C.F.9.2.18.12](#) om SNG.

C.F.9.2.19.2 Taipei/Taiwan

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Taiwan - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.19.2.1](#))
- Taiwan - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.19.2.2](#)).

C.F.9.2.19.2.1 Taiwan - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	Bek. nr. og dato	Ikrafttrædelse	Be
DBO	30.08.2005	L 43 af 27.10.2005	Lov nr. 1184 af 12.12.2005	BEK nr. 1382 af 15.12.2005	23.12.2005	Vi
Ændring til BEK nr. 1382 af 15.12.2005	08.02.2006	-	-	BEK nr. 75 af 08.02.2006	01.03.2006	-

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Bemærk - DBO'ens aftaleparter

DBO'en er en aftale mellem de danske erhvervsorganisationers kontor i Taipei og Taipeis repræsentationskontor i Danmark, og er udformet efter samme model som de almindelige DBO'er. Ordlyden er dog tilpasset efter det særlige forhold, at aftalen ikke er indgået mellem to stater, men mellem private organisationer.

Aftalen indeholder derfor ingen omtale af kontraherende stater, men kun henvisninger til de områder, hvor dansk eller taiwanesisk skattelovgivning gælder. Aftalen er heller ikke fra dansk side undertegnet af den danske regering, men af den danske aftalepartner, det vil sige de danske erhvervsorganisationers kontor i Taipei. Tilsvarende er aftalen fra taiwanesisk side undertegnet af Taipeis repræsentationskontor i Danmark.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 14 om frit erhverv
- 22 om formue
- 29 om territorial udvidelse.

Se også

Se også <https://www.ntbt.gov.tw/English> om Taiwans skattemyndighed.

C.F.9.2.19.2.2 Taiwan - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 28.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskatter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Område" betyder de områder, hvor dansk og taiwanesisk skattelovgivning anvendes.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende i et område, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i det andet område.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Taiwan beskatter fysiske personer efter territorialprincippet. Fysiske personer, som er hjemmehørende på Taiwan, er derfor kun skattepligtige til Taiwan af indkomster fra kilder dér.

Ved anvendelsen af aftalen anses en person ikke for at være hjemmehørende i et område, hvis denne person kun er skattepligtig til dette område for indkomst fra kilder i dette område. Det gælder dog ikke fysiske personer, der er hjemmehørende i Taiwan, så længe de som hjemmehørende dér, kun er skattepligtige af indkomst fra kilder dér. Se artikel 4, stk. 2.

Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bygge-, anlægs- og monteringsarbejder medfører fast driftssted efter 6 måneder. Se artikel 5, stk. 3.

Installation, borerig eller skib, som anvendes ved efterforskning af naturforekomster, der er i drift i mere end 6 måneder, udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 4, litra a.

Foretagende der udfører tilsynsopgaver i mere end 6 måneder i forbindelse med bygge-, anlægs- eller installationsarbejde, udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 4, litra b.

Tjenesteydelser, herunder konsulentbistand i forbindelse med bygge-, anlægs, og monteringsarbejder udgør et fast driftssted, hvis de vedvarer i mere end sammenlagt 6 måneder indenfor en 12 måneders periode. Se artikel 5, stk. 4, litra c.

Virksomhed udøvet af et foretagende, der har forbindelse med virksomhed udøvet af et foretagende, med hvilket det er forbundet, anses for udøvet af foretagendet, medmindre de pågældende aktiviteter udøves samtidigt. Det er derfor ikke muligt at omgå 12 måneders perioden ved at forbundne foretagender på skift udøver virksomheden på et projekt. Se artikel 5, stk. 5.

I artiklens stk. 6, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 7 fremgår, at hvis en afhængig agent handler på et foretagendes vegne, og denne person i et område har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2 anses for at have et fast driftssted i dette område med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stykke 6, som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke.

Artiklens stk. 8 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter også fortjeneste ved udlejning af skibe eller fly bemannet (time-charter eller voyage-charter) eller ubemannet (bareboat-charter) og fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udlejning af containere, som anvendes til transport af varer eller gods, når sådan udlejning eller sådan brug, rådighedsstillelse eller udlejning har nær tilknytning til drift af skibe eller fly i international trafik. Artikel 8, stk. 2.

For luftfartsvirksomhed, der drives i form af et konsortium fx SAS, kan Danmark beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 8, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 10 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)._

Efter artikel 26, stk. 1, skal et område (Danmark) ikke nedsætte sin skat på renter og royalties, når disse betales til et selskab i det andet område (Taiwan), når dette andet selskab hovedsageligt oppebærer sin indkomst fra kilder uden for dette område ved at drive bank-, finansierings- eller forsikringsvirksomhed eller virksomhed som hovedkvarter, koordinationscenter el. lign., og sådan indkomst bliver beskattet betydeligt lavere (på Taiwan), end den ville være blevet, hvis indkomsten havde haft taiwanesisk kilde.

Efter stk. 2, gælder endvidere, at et område (Danmark) kan beskatte udbytter, renter og royalties efter sin interne lovgivning, når modtageren er et selskab eller anden juridisk person, som er hjemmehørende i det andet område (Taiwan), når mere end 50 pct. af kapitalen eller stemmerne i selskabet m.v. ejes eller kontrolleres af en person eller af forbundne selskaber m.v., som ikke er hjemmehørende i Danmark eller på Taiwan eller i et land, der er medlem af EU eller EØS. Det er også en betingelse, at udbytterne, renterne eller royaltybeløbene ikke ville have været omfattet af skattefritagelse eller nedsat beskatning, hvis de havde været betalt direkte til den person eller det/de selskab(er), som kontrollerer det selskab, der modtager de pågældende renter, udbytter eller royaltybeløb. Se [lovforslag nr. 43 af 27. oktober 2005](#).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der kan ikke opkræves skat af renter, hvis modtageren er en offentlig institution (herunder en centralbank) i et område eller et organ (herunder en finansiell institution), som ejes eller kontrolleres af en myndighed, der administrerer et område. Se artikel 11, stk. 3.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også betalinger af enhver art for anvendelsen af eller retten til at anvende en persons navn, billede eller andre tilsvarende rettigheder, der knytter sig til en person, og film eller bånd med optrædende kunstnere eller sportsfolk anvendt til udsendelse i radio eller fjernsyn. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 13, stk. 4, fremgår, at fortjeneste, der oppebæres af en person, som er hjemmehørende i et område, ved salg af aktier, hvis værdi for mere end 50 procents vedkommende direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom beliggende i det andet område, kan beskattes i dette andet

område. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt. Andre ejerandele, som ligner aktier, er ikke omfattet af stk. 4.

Hvis foretagender fra flere lande driver skibe eller fly i international trafik sammen i form af et konsortium fx SAS, kan det enkelte foretagende kun beskattes af sin andel af fortjenesten i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 6.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Personligt arbejde i ansættelsesforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Lønindkomst for personligt arbejde ombord på skib eller fly i international trafik kan beskattes i det område, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 14, stk. 3.

Se også

Se også

- Artikel 15 om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 16 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 15: Bestyrelsesmedlemmer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget af kunstnere eller sportsudøvere helt eller i det væsentlige er støttet af offentlige midler fra det ene eller begge områder, kan indkomsten kun beskattes i det område, hvor kunstneren eller sportsudøveren er hjemmehørende.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælsområdet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 17, stk. 2.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildeområdet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildeområdet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller

- modtageren ikke er blevet beskattet i kildeområdet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Kildeområdet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 17, stk. 3.

Sociale ydelser

Kildeområdet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildeområdet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildeområdet. Se artikel 17, stk. 1.

Dansk SU er omfattet af bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentlige hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 20, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 21: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Det danske område giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som kan beskattes i det taiwanesiske område efter DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i det taiwanesiske område, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra det taiwanesiske område.

Det taiwanesiske område giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som det danske område kan beskatte efter DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 22: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Bestemmelserne i artiklen finder anvendelse på skatter omfattet af overenskomsten.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 23: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i det område, hvor skatteyderen er hjemmehørende.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 24: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 25: Bistand ved inddrivelse af skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen afviger væsentligt fra modeloverenskomsten. Se DBO'ens artikel 25 om indholdet af bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 26: Begrænsning af aftalefordele

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Et område (Danmark) skal ikke nedsætte sin skat på renter og royalties, når disse betales til et selskab i et andet område (Taipei), når dette andet selskab hovedsagelig oppebærer sin indkomst fra kilder uden for dette område ved at drive bank-, finansierings- eller forsikringsvirksomhed eller virksomhed som hovedkvarter, koordinationscenter eller lignende, og sådan indkomst bliver beskattet betydeligt lavere (i Taipei) end den ville være blevet, hvis indkomsten havde haft Taipei som kilde. Se artikel 26, stk. 1.

Et område (Danmark) kan beskatte udbytter, renter og royalties efter sin interne lovgivning, når modtageren er et selskab eller anden juridisk person, som er hjemmehørende i det andet område (Taipei), når mere end 50 pct. af kapitalen eller stemmerne i selskabet mv. ejes eller kontrolleres af en person eller af forbundne selskaber mv., som ikke er hjemmehørende i Danmark eller i Taipei eller i et land, der er medlem af EU eller EØS. Det er også en betingelse, at udbytterne, renterne eller royaltybeløbene ikke ville have været omfattet af skattefritagelse eller nedsat beskatning, hvis de havde været betalt direkte til den person eller det/de selskab(er), som kontrollerer det selskab, der modtager de pågældende renter, udbytter eller royaltybeløb. Se artikel 26, stk. 2.

Personer, som er hjemmehørende i et af de to områder, er ikke berettiget til nogen form for nedsættelse eller fritagelse for beskatning i det andet område i medfør af aftalen, hvis formålet har været at opnå fordele efter aftalen. Se artikel 26, stk. 3.

"Forbundne selskaber, fonde eller interessentskaber eller andre juridiske personer" betyder selskaber, fonde eller interessentskaber eller andre juridiske personer, hvor de samme personer direkte eller indirekte har del i ledelsen, kontrollen eller kapitalen. Se artikel 26, stk. 4.

Se også

Se også DBO'en artikel 26 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 23. december 2005 og har virkning fra 1. januar 2006.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 28: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.19.3 Tanzania

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Tanzania - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.19.3.1](#))
- Tanzania - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.19.3.2](#)).

C.F.9.2.19.3.1 Tanzania - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	06.05.1976	-	-	BKI nr. 11 af 07.02.1977	31.12.1976	Virkning 01.01.1977

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også

- Skd. cirkulære [nr. 53 af 3. marts 1977](#) (vejledning)
- [Www.tra.go.tz](http://www.tra.go.tz) om Tanzanias skattemyndighed.

C.F.9.2.19.3.2 Tanzania - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter begge landes kontinentalsokkel.

Grønland og Færøerne er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der drives af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende drives mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde af mere end 6 måneders varighed medfører fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra g.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 4 fremgår, at en afhængig agent, som udfører virksomhed i en stat for et foretagende i den anden stat, skal anses for at være et fast driftssted i den førstnævnte stat, såfremt han i denne stat har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet.

Artiklens stk. 5 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f, om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende for at kombinere de omstændigheder, der i øvrigt er nævnt i bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om omvendt bevisbyrde i de tilfælde, hvor et fast driftssted sælger varer og tjenesteydelser af samme eller lignende art som foretagendet. I disse tilfælde skal fortjenesten henføres til det faste driftssted, medmindre foretagendet kan godtgøre, at de omhandlede salg og tjenester ikke skal henføres hertil. Se artikel 7, stk. 3.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 4.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 5.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 6.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 7.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste, som et foretagende i en kontraherende stat oppebærer ved driften af luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Fortjeneste ved skibsfart i international trafik kan beskattes i begge lande. Se artikel 8, stk. 2.

Hvis et foretagende hjemmehørende i et af landene får skibsfartsindtægter fra den andet land, skal fortjenesten højst udgøre 5 pct. af bruttofragtindtægterne. Den beregnede skat skal nedsættes med 50 pct. Se artikel 8, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 9, stk. 2, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Se artikel 10, stk. 2.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet

retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 12½ pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 20 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 13, stk. 2, fremgår, at fortjeneste ved afståelse af aktiver af den i artikel 23, stk. 3, omhandlede art, der ikke består i fast ejendom, kun kan beskattes i den stat, der i henhold til den nævnte artikel har beskatningsretten til de omhandlede aktiver. Af artikel 23, stk. 3, fremgår, at skibe og luftfartøjer, der benyttes i international trafik, og aktiver bortset fra fast ejendom, som anvendes ved driften af sådanne skibe og luftfartøjer, kun kan beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om beskatning i kildelandet af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 3 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Ekspertonorarer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Ekspert honorarer kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandets beskatningsret er begrænset til 20 pct. Se artikel 14, stk. 1 og 2.

"Ekspert honorarer" omfatter betalinger af enhver art til enhver person, med undtagelse af ansatte hos den person, der foretager betalingen, som vederlag for enhver fortjeneste af administrativ, teknisk, faglig eller konsultativ art. Se artikel 14, stk. 3.

Se også

Se også DBO'en artikel 14 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 15: Frit erhverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 16: Personlige tjenesteydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Se artikel 16, stk. 2, litra a.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 16, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 16, stk. 3.

Se også

Se også

- Artikel 14 om ekspert honorarer
- Artikel 17 om bestyrelses honorarer
- Artikel 18 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 20 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 17: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 18, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3.

Bemærk

Artikel 18 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 20, stk. 1, eller af artikel 16 eller 17, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 20, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 19: Pensioner og sociale ydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner, der stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 19, stk. 1. Denne bestemmelse svarer til modeloverenskomsten artikel 18.

Private pensioner, der ikke stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, er omfattet af artikel 22, og kan kun beskattes i bopælslandet.

Sociale sikringsydelser, fx folkepension, kan beskattes i kildelandet. Se artikel 19, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 20: Offentligt hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 18.

Artikel 21: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En studerende kan i et vist omfang blive fritaget for beskatning i opholdslandet af løn for arbejde, der udføres i hjemlandet eller opholdslandet under studiet. Betingelserne er,

- at arbejdsperiodens- eller -periodernes samlede længde inden for et kalenderår ikke må overstige 183 dage
- at arbejdet har direkte forbindelse med studiet, uddannelsen eller oplæringen, samt
- at den studerende ikke var hjemmehørende i det land, hvor arbejdet er udført, umiddelbart før uddannelsen blev påbegyndt.

Se artikel 21, stk. 2.

Stipendiater fra Tanzania kan også fritages for beskatning af stipendier modtaget fra Danmark. Se [LL § 7 K](#), stk. 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 22: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2, om erhvervsvirksomhed.

Bemærk

Private pensioner, der ikke er omfattet af artikel 19, beskattes efter artikel 22.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 23: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Skibe og luftfartøjer, der benyttes i international trafik, og aktiver bortset fra fast ejendom, som anvendes ved driften af sådanne skibe og luftfartøjer, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse for skat på indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i det andet land.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i kildelandet, lempes skatten i bopælslandet efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra kildelandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Gæld, som et foretagende har til en person hjemmehørende i det andet land, skal kunne fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se artikel 25, stk. 3.

Bestemmelserne i artiklen finder anvendelse på skatter omfattet af overenskomsten.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Diplomatiske og konsulære embedsmænd

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 31. december 1976 og har virkning fra 1. januar 1977.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 31: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

C.F.9.2.19.4 Thailand

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Thailand - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.19.4.1](#))
- Thailand - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.19.4.2](#)).

C.F.9.2.19.4.1 Thailand - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
---------	----------------	-------------------------	-----------------	-----------------	----------------	--------------

DBO	23.02.19 98	L 101 af 25.11.1998	Lov nr. 1029 af 23.12.1998	BKI nr. 7 af 22.02.1999	11.02.19 99	Virknin g 01.01.2000
-----	----------------	---	--	---	----------------	----------------------------

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Thailand har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra 1. april 2022. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.rd.go.th om Thailands skattemyndighed.

C.F.9.2.19.4.2 Thailand - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 5.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Thailands indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Thailand har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2023.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2023.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Thailands indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksen i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Thailands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en

omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmarks kontinentalsokkel er omfattet.

DBO'en omfatter ikke Grønland og Færøerne.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, undtagen når sådanne skibe eller luftfartøjer udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis en ikke-fysisk person er hjemmehørende i begge lande, skal de kompetente myndigheder i begge lande søge at afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale. Så længe en sådan aftale ikke er opnået, skal denne person i hvert land anses for ikke at være hjemmehørende i det andet land. Se artikel 4, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Udtrykket fast driftssted omfatter en gård eller en plantage samt et pakhus, i tilfælde hvor en person stiller lagerfaciliteter til rådighed for andre. Se artikel 5, stk. 2, litra g og h, i DBO'en.

En byggeplads, et anlægs, monterings-, eller samlearbejde eller tilsynsopgaver i forbindelse hermed udgør et fast driftssted, hvis sådanne arbejder varer mere end 6 måneder. Se artikel 5, stk. 2, litra i, i DBO'en.

Virksomhed, der leverer tjenesteydelser, herunder rådgivningsydelser, får fast driftssted i kildelandet, når arbejdet varer i mindst 6 måneder inden for en 12-måneders periode. Se artikel 5, stk. 2, litra j, i DBO'en.

Stiller en person et pakhus eller enhver anden indretning til rådighed for andre personer for at oplagre varer, skal han anses for at udøve virksomhed i landet gennem et fast driftssted. Se protokollen til DBO'en, punkt 1, nr. 1.

Anvendelsen af indretninger til udlevering i artikel 5, stk. 3, litra a og b, i DBO'en skal anses for at udgøre et fast driftssted, hvis disse anvendes som salgssted. Se protokollen til DBO'en, punkt 1, nr. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Thailands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 12, stk. 1, erstatter artikel 5, stk. 4, litra a, i DBO'en. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Thailands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 3. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Thailands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 3, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Thailands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse på DBO'ens artikel 5, i det omfang at bestemmelserne heri retter sig mod opdeling af kontrakter i flere dele for at undgå anvendelsen af en tidsperiode eller perioder i forhold til, om der foreligger fast driftssted for bestemte projekter eller former for virksomhed som nævnt i MLI'ens artikel 14, stk. 1.

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Thailands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis et ejerskab af aktier eller andre selskabsrettigheder berettiger ejeren til at benytte fast ejendom, der tilhører selskabet, kan indkomsten fra direkte brug, udlejning eller benyttelse i enhver anden form af sådan nydelsesret beskattes i det land, hvor den faste ejendom ligger. Se artikel 6, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Artikel 7 i DBO'en skal kunne bruges til skatteligningen af en person i det andet kontraherende land i de tilfælde, hvor de oplysninger, der står til rådighed for skattemyndighederne i dette land, er utilstrækkelige til at fastsætte denne persons skattepligtige fortjeneste. Dog under forudsætning af at resultatet er i overensstemmelse med principperne i artikel 7 i DBO'en. Se protokollen til DBO'en, punkt 2.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibsfart og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Indkomst eller fortjeneste ved drift af luftfartøjer i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Indkomst eller fortjeneste ved drift af skibe i international trafik kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet skal reducere skatten med et beløb svarende til 50 pct. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 8 i DBO'en omfatter indkomst og fortjeneste fra brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere, herunder anhangere, pramme og lignende udstyr til transport af containere. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 5, i DBO'en.

Den laveste skattesats, som anvendes af Thailand på indkomst ved drift af skibe i international trafik, skal finde anvendelse på denne DBO. Se protokollen til DBO'en, punkt 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 10 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

DBO'en indeholder en mestbegunstigelsesbestemmelse angående beskatning af udbytter. Se protokollen til DBO'en, punkt 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bemærk

Der gælder en subsidær beskatningsret, jf. artikel 24, stk. 4, i DBO'en: "I tilfælde hvor indkomst i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst er fritaget for dansk skat, og hvor en fysisk person i henhold til den gældende lovgivning i Thailand er skattepligtig af den nævnte indkomst for så vidt angår det beløb, som er overført til eller modtaget i Thailand og ikke for så vidt angår hele beløbet, skal den fritagelse, der skal gives i Danmark efter denne overenskomst, kun omfatte den del af indkomsten, som er beskattet i Thailand."

Bemærk

Der kan pålignes en "branch profits tax", det vil sige en skat på faste driftssteders overskud (ud over den almindelige selskabsskat) svarende til udbytteskatten efter artikel 10 i DBO'en.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet.

Hvis modtageren er et selskab er kildelandets beskatningsret dog begrænset til højst 10 pct. af bruttobeløbet, hvis udbetaleren er en finansiel institution, og højst 15 pct. af bruttobeløbet i alle andre tilfælde. Se artikel 11, stk. 2, i DBO'en.

Renter betalt af lån ydet, garanteret eller sikret af en regering, nationalbanken eller enhver styrelse eller ethvert organ (herunder en finansiel institution) der fuldt ud er ejet eller er kontrolleret af denne regering er fritaget for skat i kildelandet. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Hvis modtageren er en fysisk person er kildelandets beskatningsret ikke begrænset.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Renter i forbindelse med lån, der er ydet, garanteret eller sikret af regeringen, nationalbanken eller enhver anden styrelse eller ethvert organ (herunder en finansiel institution), som fuldt ud er ejet eller kontrolleret af regeringen, er fritaget for beskatning i kildelandet. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

"Renter" omfatter også rente betalt i forbindelse med kreditsalg og gebyrer og provisioner betalt i forbindelse med optagelse af lån. Se protokollen til DBO'en, punkt 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan højst beskatte med

- 5 pct. af bruttobeløbet for vederlag for anvendelse af eller retten til at anvende enhver ophavsret til litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde
- 15 pct. af bruttobeløbet i andre tilfælde.

Se artikel 12, stk. 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også vederlag for film og bånd anvendt til udsendelse i fjernsyn eller radio samt vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere) kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 4, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 13 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om beskatning i kildelandet af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 5, i DBO'en (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis opholdet i landet i en eller flere perioder tilsammen overstiger 90 dage inden for en 12-måneders periode.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres ombord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan kun beskattes der, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Løn til ledende direktører er omfattet af DBO'ens artikel 16 om bestyrelses honorarer.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelses honorarer og vederlag til funktionærer i ledende direktørstillinger
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Artikel 21 i DBO'en om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorar

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 16 i DBO'en omfatter også gage, løn og lignende vederlag til funktionærer i en ledende direktørstilling. Se artikel 16, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17 i DBO'en, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og livrenter

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Alle pensioner kan beskattes i begge lande. Det betyder, at pensioner i forbindelse med tidligere tjenesteforhold, private pensioner, livrenter samt alle sociale pensioner og lignende kan beskattes i kildelandet. Folkepension og førtidspension er omfattet af artikel 18 i DBO'en.

Hvis den person, der udbetaler indkomsten, har et fast driftssted i et af landene, anses kildelandet i den forbindelse for det sted, hvor det faste driftssted ligger, når pensionen er fratrasket indkomsten af det faste driftssted.

Artikel 18 i DBO'en indeholder en definition af udtrykket livrente. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af bestemmelserne i artikel 19 i DBO'en og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 20 i DBO'en omfatter udover studerende og praktikanter også personer, der hovedsageligt som hjælp til studier eller forskning har modtaget

- et stipendium
- et tilskud
- en pris

fra en organisation, der er offentlig eller har et formål, der er

- religiøst
- velgørende
- videnskabeligt
- litterært eller
- uddannelsesmæssigt.

Personer, der er omfattet af artikel 20 i DBO'en, skal ikke beskattes i opholdslandet af

- beløb, der er modtaget fra udlandet, til dækning af udgifter til underhold, uddannelse, studium, forskning eller oplæring,
- det pågældende stipendium, tilskud eller pris, uanset om det kommer fra udlandet eller opholdslandet
- indkomst fra personligt arbejde i opholdslandet, forudsat at indkomsten er nødvendig for personens underhold og uddannelse (gæstestuderendefradrag).

Løn kan fritages for beskatning i en samlet periode på højst 5 år.

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, nemlig 71.000 kr., så længe betingelserne for det er opfyldt.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 21 i DBO'en findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for undervisning eller forskning under midlertidigt ophold beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er eller var hjemmehørende i det andet land umiddelbart før besøget i opholdslandet
- opholdet ikke overstiger 2 år
- opholdet udelukkende sker med det formål at undervise eller forske
- opholdet sker efter indbydelse fra et universitet, en læreanstalt, en skole eller anden tilsvarende uddannelsesinstitution, som er godkendt af den kompetente myndighed i opholdslandet
- forskningen ikke udføres primært til gavn for en eller flere bestemte personer.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2.](#) om professorreglen
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artikel 22 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 22 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 22 i DBO'en omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 22, stk. 1, i DBO'en.

Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted ved virksomhed i mere end 30 dage inden for en 12-måneders periode. Se artikel 22, stk. 2, i DBO'en.

Virksomhed med borerigge, der udøves ud for kysten, medfører fast driftssted, hvis virksomheden varer mere end 183 dage inden for en 12-måneders periode. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 22 i DBO'en indeholder en antimisbrugsbestemmelse rettet imod forbundne foretagenders virksomhed. Se artikel 22, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Thailands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 22, stk. 2, af MLI'ens artikel 14, stk. 1. DBO'ens

artikel 22 stk. 3, erstattes ikke af MLI'ens artikel 14, stk. 1, da bestemmelsen er forenelig med MLI'ens art. 14, stk. 1.

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Artikel 23: Andre indkomster

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 23, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Thailand kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 1, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Thailand, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Thailand. Se artikel 24, stk. 1, litra c, i DBO'en.

Thailand giver almindelige creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 3, i DBO'en.

Subsidiær beskatningsret

Danmark er ikke forpligtet til at nedsætte skat på indkomst, som er skattefritaget i Thailand for en fysisk person, fordi indkomsten ikke er overført eller modtaget i Thailand. Danmark skal fx ikke nedsætte skat på indkomst fra kilder her i landet, der er omfattet af artikel 10-12 i DBO'en, hvis modtageren, som er hjemmehørende i Thailand, ikke bliver beskattet i Thailand af indkomsten, fordi den ikke overføres til Thailand. Se artikel 24, stk. 4, i DBO'en.

Artikel 24 i DBO'en gælder for indkomst fra kilder i Danmark, som Thailand har ret til at beskatte efter DBO'en. Se bemærkningerne til L 101/1998.

Bestemmelserne om skattefritagelse (matching credit) i artikel 24, stk. 2, litra d-f i DBO'en, gjaldt kun til og med indkomståret 2009. Se artikel 24, stk. 2, litra g, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artikel 25 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 3, 2. punktum, om begunstigelser, lempelser og nedsættelser.

Artikel 25 i DBO'en finder kun anvendelse på skatter, som er omfattet af denne overenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Thailands indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og Thailands lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artikel 27 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 27 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 11. februar 1999 og har virkning fra 1. januar 2000.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Artikel 31 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32.

C.F.9.2.19.5 Tjekkiet

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Tjekkiet - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.19.5.1](#))
- Tjekkiet - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.19.5.2](#)).

C.F.9.2.19.5.1 Tjekkiet - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	25.08.2011	L 65 af 14.11.2012	Lov nr. 1229 af 18.12.2012	BKI nr. 31 af 18.12.2012	17.12.2012	Virkning 01.01.2013
Aftale Automatisk udveksling af oplysninger i skattesager	15.11.2004	-	-	BKI nr. 4 af 08.02.2005		

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Tjekkiet har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. februar 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også <https://www.mfcr.cz/en/themes/taxes> om Tjekkiets skattemyndighed.

C.F.9.2.19.5.2 Tjekkiet - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 28 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 2.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Tjekkiet's indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Tjekkiet har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2021.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2022.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Tjekkiet's indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Tjekkiet's indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter international ret og dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på efterforskning og økonomisk udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Grønland og Færøerne.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 3, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

I protokollen til DBO'en bekræfter begge lande vedrørende artikel 4 i DBO'en, at en juridisk person, der er etableret i et af aftalelandene i overensstemmelse med lovgivningen i dette land, og som er generelt skattefritaget i dette land, skal anses for at være hjemmehørende i dette land ved anvendelsen af denne overenskomst.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Tjenesteydelser, herunder rådgivning eller ledelsesbistand, medfører fast driftssted, hvis varigheden udgør mindst 6 måneder inden for enhver 12-måneders periode. Se artikel 5, stk. 3, litra b, i DBO'en.

En installation, en borerig eller et skib, der anvendes ved efterforskning af naturforekomster udgør et fast driftssted, hvis virksomheden varer ved i mere end 12 måneder. Virksomhedsperioder for forbundne foretagender lægges sammen, medmindre de er samtidige. Se artikel 5, stk. 4.

I artikel 5, stk. 5, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 6, i DBO'en fremgår, at hvis en afhængig agent handler i en stat på vegne af et foretagende i den anden stat, skal dette foretagende uanset bestemmelserne i artikel 5, stk. 1 og 2, i DBO'en anses for at have et fast driftssted i den førstnævnte stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, hvis denne person har og sædvanligvis i denne stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn (medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som nævnt i artikel 5, stk. 5, i DBO'en og som, hvis den var udøvet gennem et fast driftssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i artikel 5, stk. 5, i DBO'en) eller ikke har en sådan fuldmagt, men sædvanligvis i den førstnævnte stat opretholder et varelager, hvorfra han regelmæssigt udleverer varer på vegne af foretagendet.

Artikel 5, stk. 7, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.
- OECD kommentaren, 45.3 og 45.4 vedrørende Tjekkiets fortolkning af artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Fortjeneste ved international trafik

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved drift af skibe eller fly i international trafik, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Artiklen omfatter også fortjeneste ved

- udlejning af skib og fly med besætning (time- eller voyage-charter),
- udlejning af skibe og fly uden besætning (bareboat-charter), og
- anvendelse, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhängere og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer.

Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Hvis foretagender fra flere lande driver skibs- eller luftfartsvirksomhed sammen i form af et konsortium (fx SAS), kan det enkelte foretagende kun beskattes af sin andel af fortjenesten i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#)

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct. af bruttobeløbet, såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct. af den samlede kapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a), i DBO'en.

Hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller anden lignende institution, der udbyder pensionsordninger på nærmere bestemte kriterier, se art. 10, stk. 2, i DBO'en kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med højst 0 pct.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner, samt om begrebet retmæssig ejer, samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 11 i DBO'en indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4 om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties i form af ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm og film eller bånd beregnet på udsendelse i fjernsyn eller radio kan kun beskattes i bopælslandet.

Kildelandet kan beskatte øvrige royalties omfattet af artikel 12 i DBO'en. Kildelandet kan beskatte royalties med 10 pct. Se artikel 12, stk. 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) ethvert industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, computersoftware samt vederlag for film eller bånd til fjernsyn eller radio. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Bemærk

DBO'en indeholder en mestbegunstigelsesklausul for royaltybeskatning. Se protokollen til DBO'en, punkt 2. Dette betyder, at hvis Tjekkiet efter underskrivelsen af denne aftale, underskriver en aftale med en anden EU-medlemsstat, som medfører en beskatning til en lavere sats/skattefritagelse end den som følger af denne aftales artikel 12, stk. 2, i DBO'en så vil den lavere sats/skattefritagelsen automatisk finde anvendelse ved anvendelsen af artikel 12 i DBO'en fra den dato, hvor overenskomsten mellem Tjekkiet og den pågældende EU-medlemsstat har virkning.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller fly, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som hører til driften af sådanne skibe eller fly, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 13 i DBO'en omfatter også fortjeneste ved salg af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer i international trafik. Se artikel 13, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste, som en person, der er hjemmehørende i stat, erhverver ved salg af aktier eller andre rettigheder, hvis værdi for mere end 50 pct.'s vedkommende direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom beliggende i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt. Se artikel 13, stk. 5, i DBO'en.

Hvis foretagender fra flere lande driver luftfartsvirksomhed sammen i form af et konsortium (fx SAS), kan det enkelte foretagende kun beskattes af sin andel af fortjenesten i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I artikel 14 i DBO'en er indsat en bestemmelse om, hvordan de i artikel 14, stk. 2, i DBO'en nævnte 183 dage skal opgøres.

Ved opgørelsen medregnes:

- Alle dage med fysisk tilstedeværelse, herunder ankomst- og afrejsedage, og
- Dage tilbragt uden for denne stat, hvor det personlige arbejde udføres, så som lørdage og søndage, nationale helligdage, feriedage og forretningsrejser, som er direkte knyttet til modtagerens personlige arbejde i denne stat, men som foretages efter afslutning af modtagerens aktivitet på denne stats territorium.

Se artikel 14, stk. 3, i DBO'en.

183-dages-reglen finder ikke anvendelse på vederlag for personligt arbejde, der har karakter af arbejdsudleje m.m. Se artikel 14, stk. 4, i DBO'en. Det betyder, at arbejdslandet har beskatningsretten i forbindelse med arbejdsudleje.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller fly, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 14, stk. 5, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 14, stk. 5, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 15 i DBO'en om bestyrelses honorar
- Artikel 16 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 15: Bestyrelses honorarer

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 15 i DBO'en omfatter foruden medlem af bestyrelse også medlem af ethvert andet tilsvarende organ.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 18, i DBO'en med mindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 17, stk. 2, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Overgangsregel

Personer, der den 14. november 2012 var hjemmehørende i Tjekkiet, og som på denne dato var begyndt at modtage pension fra Danmark, som kun kunne beskattes i Tjekkiet efter artikel 18, stk. 1, eller artikel 21, stk. 1, i den tidligere DBO, er fritaget for beskatning af pensionen i Danmark, så længe personen forbliver hjemmehørende i Tjekkiet. Reglen gælder for alle former for private pensioner. Se Lov nr. 1229 af 18. december 2012 § 3.

Overgangsreglen gælder også for dansk privat pension, som de nævnte personer først begynder at modtage efter den 14. november 2012, hvis de på denne dato var hjemmehørende i Tjekkiet og modtog anden dansk pension. Se bemærkningerne til § 3 i L 65 af 14. november 2012.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 17, stk. 1, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentlige hverv

Artikel 18 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af artikel 18 i DBO'en, med mindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 19: Studerende

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Andre indkomster

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 21: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som kan beskattes i kildelandet efter DBO'en. Se artikel 21, stk. 1, litra a og b og stk. 2, litra a, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i kildelandet, lempes skatten i bopælslandet efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der kun kan beskattes i kildelandet. Se artikel 21, stk. 1, litra c, og stk. 2, litra b, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 22: Ikke-diskriminering

Artikel 22 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 23: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 23 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Tjekkiet's indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 23, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og

det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Tjekkiet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI's artikel 28.

Artikel 24: Udveksling af oplysninger

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark og Tjekkiet har den 15. november 2004 indgået en aftale om automatisk udveksling af oplysninger på skatteområdet. Se BKI nr. 4 af 08/02/2005.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 25: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 26: Territorial udvidelse

Artikel 26 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 27: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 17. december 2012 og har virkning fra 1. januar 2013.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Artikel 28: Opsigelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

C.F.9.2.19.6 Tjekkioslovakiet

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Tjekkioslovakiet - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.19.6.1](#))
- Tjekkioslovakiet - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.19.6.2](#)).

C.F.9.2.19.6.1 Tjekkioslovakiet - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historiskema

Indhold	Indgælses dato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger

DBO	05.05.1982	-	-	<u>BKI nr. 66 af 11.07.1983</u>	27.12.1982	Virkning 01.01.1984
Protokol	11.09.1992	-	-	<u>BKI nr. 13 af 08.03.1993</u>	18.12.1992	Virkning 01.01.1993 TfS 1995, 2
Noteveksling Succession i forbindelse med at Tjekkoslaviet opløses i to lande	13.04.1994 03.05.1994	-	-	<u>BKI nr. 123 af 08.12.1994</u>	-	Anerkende lse pr. 01.01.1993
Noteveksling Succession i forbindelse med at Tjekkoslaviet opløses i to lande	21.03.1994 02.05.1994	-	-	<u>BKI nr. 124 af 08.12.1994</u>	-	Anerkende lse pr. 01.01.1993

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark (Slovakiet)	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Bemærk

Slovakiet er indtrådt i DBO'en med det tidligere Tjekkoslaviet.

Tjekkiet har indgået ny DBO med Danmark med virkning fra 1. januar 2013. Tjekkiet er derfor kun omfattet af den tjekkoslovakiske DBO til og med 31. december 2012.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Slovakiet er omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager. Se afsnit [C.F.8.1.2.3.](#)

Se også

Se også

- Skd. cirkulære nr. 8 af 13. januar 1983 (vejledning)
- www.drsr.sk/drsr/english/authority.html om Slovakiets skattemyndighed.

C.F.9.2.19.6.2 Tjekkoslaviet - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattende skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Slovakiet har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1, anvendelse. MLI'ens artikel 6, stk. 1, ændrer 2. led i ordlyden af præamblen i DBO'en, der består af teksten "ud fra ønsket om at undgå dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter".

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgængelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT".

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 8-13, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om den forenklede bestemmelse om begrænsning af fordele (også kendt som LOB-bestemmelsen).

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 8 - 13, svarer til artikel 29, stk. 1 - 7, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 11, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 11, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 11, stk. 1, vedrører retten til beskatning af personer og selskaber, der er hjemmehørende i et land, jf. nærmere MLI'ens artikel 11, stk. 1, litra a - j.

Reglen i MLI'ens artikel 11, stk. 1, er baseret på artikel 1, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.11](#) om MLI'ens artikel 11.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra artikel 1 i OECD's modeloverenskomst.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 3, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 3, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 3, stk. 1, vedrører transparente enheder og arrangementer.

Reglen i MLI'ens artikel 3, stk. 1 svarer til artikel 1, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere finder MLI'ens artikel 3, stk. 2, anvendelse. MLI'ens artikel 3, stk. 2, vedrører begrænsning af lempelse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.3](#) om MLI'ens artikel 3.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en svarer til artikel 2 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra artikel 3 i OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til udforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund.

DBO'en omfatter ikke Grønland og Færøerne.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1, i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 4, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 4, stk. 3, af MLI'ens artikel 4, stk. 1. MLI'ens artikel 4, stk. 1, vedrører muligheden for ved gensidig aftale mellem de to lande at afklare det skattemæssige hjemsted for en ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge lande.

Reglen i MLI'ens artikel 4, stk. 1, svarer til artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.4](#) om MLI'ens artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra artikel 5 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

De dele af artiklen, som afviger fra OECD's modeloverenskomst, er modificeret af MLI'en. Der henvises til gennemgangen af DBO'ens artikel 1 i Den juridiske vejledning version 2022-2 og afsnittet om MLI'en nedenfor.

MLI'en

Når det gælder faste driftssteder beliggende i tredjelande, medfører Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en, at MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, finder anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, indeholder en anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.

Reglen i MLI'ens artikel 10, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.10](#) om MLI'ens artikel 10.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til artikel 6 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's Modeloverenskomst artikel 5.
- Kommentaren til OECD's Modeloverenskomst, pkt. 44 for Slovakiets fortolkning af artikel 5.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra artikel 7 OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artikel 8 i DBO'en afviger fra artikel 8 i OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1, i DBO'en.

Såfremt den virkelige ledelse af et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra artikel 10 i OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra artikel 11 i OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 11 i DBO'en indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 11, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra artikel 12 i OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Kulturelle royalties kan kun beskattes i bopælslandet. Kildelandet kan beskatte industrielle royalties. Kildelandet kan højst beskatte dem med 5 pct. Se artikel 12, stk. 1 og 2, i DBO'en.

"Royalties" omfatter også vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) ethvert industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr samt vederlag for film eller bånd til fjernsyn eller radio. Se artikel 12, stk. 3, i DBO'en.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5, i DBO'en.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra artikel 13 i OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 9, stk. 4, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en svarer til artikel 14 i OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra artikel 15 i OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Se artikel 15, stk. 2, litra a, i DBO'en.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelses honorar
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorar

Artikel 16 i DBO'en svarer til artikel 16 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra artikel 17 OECD's modeloverenskomst.

Indkomst ved optrædende kunstneres og sportsfolks virksomhed som led i en kulturaftale kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en omfatter ikke optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en eller af artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og sociale sikringsydelser

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner, der stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en. Artikel 18 i DBO'en svarer til modeloverenskomsten artikel 18.

Private pensioner, der ikke stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, er omfattet af artikel 21 i DBO'en, og kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 21, stk. 1, i DBO'en.

Sociale sikringsydelser, fx folkepension, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 19, stk. 2, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 19 i DBO'en svarer til artikel 19 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i artikel 19 i DBO'en og ikke af artikel 17 i DBO'en.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en svarer til artikel 20 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'en svarer til artikel 21 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artikel 22 i DBO'en afviger fra artikel 22 i OECD's modeloverenskomst.

Skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, og rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe og luftfartøjer, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Bemærk

Artikel 22 i DBO'en har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Tjekkiet/Slovakiet kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 23, stk. 1, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Tjekkiet/Slovakiet, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Tjekkiet/Slovakiet. Se artikel 23, stk.1, litra c, i DBO'en.

Indkomst, der er omfattet af artikel 10 i DBO'en (udbytte), 12 i DBO'en (royalties), 16 i DBO'en (bestyrelses honorar) og 17 i DBO'en (kunstnere og sportsfolk) lempes dog efter metoden almindelig credit. Se artikel 23, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 23 i DBO'en indeholder nogle bestemmelser om matching credit. Se artikel 23, stk. 1, litra d og e, i DBO'en. Artikel 23, stk. 1, litra d og e, i DBO'en havde kun virkning til og med 1997. Se artikel 23, stk. 1, litra f, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 5, stk. 6 (valgmulighed C), anvendelse på DBO'ens artikel 23, stk. 2. MLI'ens artikel 5, stk. 6, vedrører anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning.

Reglen i MLI'ens artikel 5 er baseret på artikel 23 i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.5](#) om MLI'ens artikel 5.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 24 i DBO'en afviger fra artikel 24 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 24 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåde ved indgåelse af indbyrdes aftaler

Artikel 25 i DBO'en afviger fra artikel 25 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 25 i DBO'en nævner ikke nogen frist for ansættelsesændringer til gennemførelse af gensidige aftaler.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 25 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Slovakiets indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter skal enhver indgået aftale gennemføres uden hensyn til de tidsfrister, der er fastsat i Danmarks og Slovakiets lovgivning.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 2, 2. pkt., er baseret på artikel 25, stk. 2, 2. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Slovakiet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 26 i DBO'en afviger fra artikel 26 i OECD's modeloverenskomst.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Danmark og Tjekkiet har den 15. november 2004 indgået en aftale om automatisk udveksling af oplysninger på skatteområdet. Se BKI nr. 4 af 08/02/2005.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 27 i DBO'en svarer til artikel 27 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om territorial udvidelse.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 27. december 1982 og har virkning fra 1. januar 1983.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

Artikel 30: Opsigelse

Artikel 30 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		

<u>SKM2022.192.</u> <u>SR</u>	Artikel 5. Spørger var direktør og eneanpartshaver i et dansk indregistreret anpartsselskab (Selskabet). Selskabets formål var at drive advokatvirksomhed. Spørger boede, og opholdt sig primært i Slovakiet, og rådgav i udgangspunktet Selskabets klienter fra hjemmekontoret i Slovakiet. I spørgsmål 1 og spørgsmål 2 kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Selskabet ikke ville være skattepligtigt til Danmark. Der blev lagt vægt på, at Selskabet var indregistreret i Danmark, hvilket Højesteret i <u>SKM2007.151.HR</u> fastslog, var en nødvendig og tilstrækkelig betingelse for skattepligt efter selskabsskatteloven § 1. Hjemmekontoret i Slovakiet fandtes at udgøre et fast driftssted hvorigennem Selskabets virksomhed blev udøvet. De indtægter, som ikke kunne allokere til indtægter fra det faste driftssted i Slovakiet, ville herefter skulle medregnes til Selskabets skattepligtige indkomst, jf. selskabsskatteloven § 8, stk. 1. Den indkomst, der kunne allokere til det faste driftssted, ville Selskabet dog som udgangspunkt ikke skulle medregne til dets skattepligtige indkomst i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2. I spørgsmål 3 og spørgsmål 4 blev det vurderet, at Spørger var skattepligtig til Danmark for udbytte udbetalt af Selskabet i overensstemmelse med artikel 10, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Slovakiet. Spørger ville på baggrund af det oplyste med stor sandsynlighed blive anset for at være retmæssig ejer af udbyttet fra Selskabet.
--	---

C.F.9.2.19.7 Togo

Togo har underskrevet OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, men har endnu ikke ratificeret konventionen. Se afsnit [C.F.8.1.2.3.](#)

C.F.9.2.19.8 Trinidad og Tobago

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Trinidad og Tobago - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.19.8.1](#))
- Trinidad og Tobago - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.19.8.2](#)).

C.F.9.2.19.8.1 Trinidad og Tobago - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikr.
DBO (Opsagt pr. 1.1.2022)	20.06.1969	-	-	<u>BKI nr. 88 af 12.10.1971</u>	17.0
Opsigelse af DBO		<u>L 149 af 27.01.2021</u>	<u>Lov nr. 708 af 26.04.2021</u>		

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark (DBO opsagt pr. 1.1. 2022)	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

► Trinidad og Tobago har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. maj 2025. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#) ◀

Bemærk

Skatteåret i Trinidad og Tobago løber fra 1. oktober - 30. september.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 21 om andre indkomster
- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter
- 28 om medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer.

Se også

Se også

- Skd. cirkulære nr. 75 af 14. februar 1974 (vejledning)
- www.finance.gov.tt/og www.ird.gov.tt om Trinidads og Tobagos skattemyndigheder.

C.F.9.2.19.8.2 Trinidad og Tobago - Gennemgang af DBO'en

Bemærk: DBO'en er opsagt med virkning fra 1. januar 2022. Se afsnit [C.F.9.2.19.8.1](#)

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 26.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Definitioner

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er betegnet som et område, hvor

Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden og i dens undergrund.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. "International trafik" betyder trafik mellem steder i ét land i løbet af en rejse, der strækker sig over mere end ét land. Se artikel 3, stk. 1, litra h.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fast driftssted omfatter også en forretning eller andet vareudsalg og et lager. Se artikel 5, stk. 2, litra c og e.

Et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde af mere end 6 måneders varighed udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra i.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f, om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende for at kombinere de omstændigheder, der i øvrigt er nævnt i bestemmelsen.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 4 fremgår, at når en afhængig agent udfører virksomhed i en af de to stater for et foretagende i den anden stat skal anses for fast driftssted i den førstnævnte stat

- a) såfremt han i denne førstnævnte stat har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet; eller

- b) såfremt han i denne førstnævnte stat opretholder et varelager tilhørende foretagendet, hvorfra han regelmæssigt opfylder ordrer eller foretager leveringer på foretagendets vegne;
- c) såfremt han opretholder udstyr eller maskineri til udlejning eller andet formål i den sidstnævnte stat i et tidsrum af seks måneder eller derover;
- d) såfremt han i denne stat sælger varer, som har undergået en væsentlig forædling eller bearbejdelse i denne stat (uanset om de blev indkøbt i denne stat eller ej).

Artiklens stk. 5 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved industri eller handel.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omhandler beskatningsretten til fortjeneste ved industri og handel, mens modeloverenskomstens artikel 7 omfatter erhvervsvirksomhed generelt.

Drives handels- eller forretningsvirksomhed gennem et fast driftssted, kan dets fortjeneste ved industri eller handel beskattes i det land, hvor det faste driftssted ligger, dog kun for den del deraf, som kan henføres til det faste driftssted. Se artikel 7, stk. 1.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Associerede foretagender

Artiklen afviger fra til OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 9, stk. 2, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 20 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab (direkte eller indirekte) ejer mindst 25 pct. af stemmerne i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 10 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a).

"Udbytte" omfatter alt, hvad der efter lovgivningen i henholdsvis Trinidad og Tobago og Danmark anses som udlodning. Se artikel 10, stk. 4.

Hvis et selskab er hjemmehørende i et land og har fast driftssted i det andet land, kan enhver udbetaling af fortjeneste til en person i den andet land, beskattes i overensstemmelse med lovgivningen i det land, hvor det faste driftssted ligger, men skatten må ikke overstige 10 pct. Se artikel 10, stk. 5

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 11, stk. 3, om definition af renter og artikel 11, stk. 4, om fast driftssted.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Kildelandet kan beskatte royalties med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1.

Forfatter- og kunstnerrettigheder (bortset fra royalties af filmrettigheder, fjernsyns- og radiobånd og lignende) er dog fritaget for beskatning i kildelandet. Se artikel 12, stk. 3.

"Royalties" omfatter også betaling, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at benytte (leasing) industrielt, kommercielt udstyr samt vederlag for films- eller fjernsynsbånd til brug for fjernsyn eller bånd til brug for radio, men ikke beløb, der betales for drift af gruber eller stenbrud eller for udvindelse eller fjernelse af naturforekomster. Se artikel 12, stk. 2.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Ledelsesomkostninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Skatten på betalinger mv. for ledelse og andet personligt, fagligt og teknisk arbejde, udført i det ene land af en person, der er hjemmehørende i det andet land, må højst udgøre 5 pct.

Bemærk

Bestemmelsen er indsat efter ønske fra Trinidad og Tobago for at undgå, at udenlandske selskaber deler deres indtægter fra Trinidad og Tobago op i "andre" indtægter fra Trinidad og Tobago og i vederlag til hovedaktionær eller direktør og lignende med en lavere beskatning til følge. Skatten udskrives med den almindelige selskabsskat eller "standardrate".

Hvis betalingen kan henføres til et fast driftssted i det land, hvor arbejdet er udført, finder artikel 7 anvendelse. Se artikel 13, stk. 2.

Se også

Se også DBO'en artikel 13 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 14: Personlige tjenesteydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til skatteåret. Skatteåret i Trinidad og Tobago løber fra den 1.10-30.9. Se artikel 14, stk. 2, litra a.

Vederlag for personligt arbejde, der udføres ombord på et skib eller et luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvori den person, der driver skibs- eller luftfartsvirksomheden, er hjemmehørende. Se artikel 14, stk. 3.

Vederlag for personlige tjenesteydelser kan beskattes i kildelandet/arbejdslandet, når vederlaget overstiger 5.000 US\$. Se artikel 14, stk. 2, litra d.

Artiklen omfatter også bestyrelses honorarer, da DBO'en ikke har en særskilt bestemmelse herom.

Se også

Se også

- Artikel 16 om løn for offentligt hverv
- Artikel 19 om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 15: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Indkomst ved frit erhverv beskattes i det land, hvor arbejdet udføres.

Bemærk

Reglen gælder også for kunstnere og sportsfolk.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 16: Offentlige hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Løn for varetagelse af offentligt hverv kan beskattes i det land, hvor hvervet udføres, hvis modtageren enten ikke er hjemmehørende i dette land, eller ikke blev hjemmehørende i dette land for at varetage hvervet. Se artikel 16, stk. 1.

Pensioner for varetagelse af offentligt hverv i statens tjeneste kan kun beskattes i det land, der udbetaler pensionen. Se artikel 16, stk. 2.

Løn, der betales for tjenesteydelser i offentlig erhvervsvirksomhed, er ikke omfattet af artikel 19. Se artikel 16, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Pensioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Alle private pensioner og livrenter samt sociale pensioner kan kun beskattes i bopælslandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Studenter og praktikanter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Skattefritagelse efter artikel 20, stk. 1, kan kun gives for et tidsrum, der er rimeligt eller sædvanligt for at fuldføre studiet, og kan højst gives i 5 år.

Skattefritagelse efter artikel 20, stk. 2 og 3, kan højst gives i et år.

Studerende ved et universitet eller lignende godkendt undervisningsanstalt og praktikanter beskattes ikke i opholdslandet af

- gaver fra udlandet til dækning af udgifter til underhold, undervisning, studier, forskning eller uddannelse.
- vederlag for arbejde i tjenesteforhold i opholdslandet, som udgør en rimelig, nødvendig indtjening til personens ophold og uddannelse (gæstestuderendefradrag).

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til 46.600 kr. i 2022 (46.700 kr. i 2021). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, 71.000 kr., så længe betingelserne for det er opfyldt.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende.

Artiklen omfatter også

- studerende og forskere, der modtager stipendier, bevillinger eller understøttelser fra en offentlig, videnskabelig, undervisningsmæssig, religiøs eller velgørende organisation. For disse personer gælder skattefritagelsen også det pågældende stipendium, uanset om det kommer fra opholdslandet eller det andet land. Se artikel 18, stk. 1.
- medarbejdere, der er hjemmehørende i det ene land og opholder sig i det andet land som ansat hos et foretagende i medarbejderens bopælsland, hovedsageligt med det formål at erhverve teknisk, faglig eller forretningsmæssig erfaring fra et foretagende i det andet land. For disse personer gælder fritagelsen arbejdsvederlag i højst et år. Se artikel 18, stk. 2.
- personer, der er hjemmehørende i det ene land og opholder sig i det andet land som deltager i et program, der støttes af regeringen i opholdslandet, hovedsageligt for at uddanne sig, forske eller studere. For disse personer gælder skattefritagelsen enhver form for stipendium, bevilling, understøttelse eller vederlag i højst et år. Se artikel 18, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 19: Professorer og lærere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for undervisning ved et universitet, en højskole, en skole eller anden uddannelsesinstitution beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er professor eller lærer
- personen er eller var hjemmehørende i det andet land umiddelbart før besøget i opholdslandet
- opholdet ikke overstiger 2 år
- arbejdet ikke udføres efter aftale med regeringen i opholdslandet, der indeholder særbestemmelser om ansættelsesvilkår.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2.](#) om professorreglen
- DBO'en artikel 19 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 20: Credit

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditbemyndigelse for skat af indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i det andet land.

For indkomst bestående af udbytter, udbetalt af et selskab hjemmehørende i det ene land til et selskab i det andet land, som direkte eller indirekte behersker mindst 10 pct. af stemmerne i det pågældende selskab, skal der ved beregningen af nedslaget i skatten også tages hensyn til den underliggende selskabsskat af den fortjeneste, hvoraf udbyttet er udbetalt.

Der kan højst give fradrag for den skat, der forholdsmæssigt falder på den indkomst, der kan beskattes i det andet land. Se artikel 20, stk. 3.

Matching credit

Danmark skal give credit for skatter i Trinidad og Tobago, som er blevet eftergivet eller nedsat ud fra udviklingssynspunkter efter de love, der er nævnt i bestemmelsen.. Se artikel 20, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 21: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen finder kun anvendelse på statsborgere i et af de kontraherende lande.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten, artikel 24, stk. 4, om renter og royalties.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten, artikel 24, stk. 5, om forbundne foretagender.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 22: Samråd

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen nævner ikke nogen frist for indgivelse af anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure eller for ansættelsesændringer til gennemførelse af denne.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 23: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten, artikel 26, stk. 3, om oplysninger der ikke skal udveksles. Dog undtaget artikel 26, stk. 3, litra c, der indgår i artikel 23, 2. punktum.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 24: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 25: Ikrafttrædelsestidspunkt

DBO'en trådte i kraft den 17. maj 1971 og har virkning fra 1. januar 1972.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 26: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.19.9 Tunesien

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Tunesien - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.19.9.1](#))
- Tunesien - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.19.9.2](#)).

C.F.9.2.19.9.1 Tunesien - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	05.02.1981	-	-	BKI nr. 78 af 29.07.1981	28.05.1981	Virkning 01.01.1982

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Tunesien har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. februar 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også

- [Skd. cirkulære nr. 23 af 26. februar 1982](#) (vejledning)
- www.impots.finances.gov.tn om Tunesiens skattemyndighed.

C.F.9.2.19.9.2 Tunesien - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret som anses for - eller i fremtiden måtte blive anset for - et område, hvor Danmark kan udøve sine rettigheder til udforskning og udnyttelse af kontinentalskellens naturforekomster.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Et lager, en forretning eller lignende til oplagring af varer tilhørende en virksomhed, udgør et fast driftssted, hvis der derfra udleveres varer til opfyldelse af ordrer, og hvis virksomheden forvaltes af en ansat, eller af en repræsentant for virksomheden, eller lager opretholdes af en person i det førstnævnte land, som regelmæssigt fra lageret udleverer varer i foretagendets navn eller for foretagendets regning. Se artikel 5, stk. 2, litra g.

Et bygningsarbejde, midlertidigt monteringsarbejde eller tilsyn, udgør et fast driftssted efter 6 måneders varighed. Se artikel 5, stk. 2, litra h.

Hvis det midlertidige monteringsarbejde eller tilsyn følges af salg af maskiner eller redskaber og omkostningerne ved arbejdet overstiger 10 pct. af prisen på maskinerne/redskaberne, er der tale om et fast driftssted efter blot 3 måneders varighed af arbejdet. Se artikel 5, stk. 2, litra h.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 4 fremgår, at hvis en afhængig agent i en stat handler på et i den anden stat hjemmehørende foretagendes vegne, anses han for at udgøre et fast driftssted i den førstnævnte stat:

- a) hvis denne person har og sædvanligvis udøver i denne stat en fuldmagt til at forhandle og indgå aftaler i foretagendets navn eller for foretagendets regning, eller
- b) hvis denne person i den førstnævnte stat sædvanligvis opretholder et varelager, fra hvilket han regelmæssigt udleverer varer i foretagendets navn eller for foretagendets regning

Et forsikringsselskab anses for at have fast driftssted i et land, hvis det opkræver præmier dér eller dækker risici dér gennem en repræsentant, som ikke er en uafhængig repræsentant (dvs. ikke er en uafhængig repræsentant eller lignende, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige erhvervsvirksomhed). Se artikel 5, stk. 5.

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet..

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, litra e.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende for at kombinere de omstændigheder, der i øvrigt er nævnt i bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

En interessents andel i fortjeneste fra et foretagende, der er etableret som "société de fait" eller som "stille selskab" ("association en participation"), kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet har et fast driftssted. Se artikel 7, stk. 8.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Såfremt den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet har sit hjemsted, eller såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken skibets reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det land, hvor et selskab har fast driftssted, kan med visse begrænsninger pålægge driftsstedets overskud en tillægsskat med samme karakter, som en udbytteskat på højst 15 pct. ud over den selskabsskat, der er pålagt driftsstedets fortjeneste. Bestemmelsen vedrører den tunesiske beskatning af overskud fra et fast driftssted, der ligger i Tunesien, når dette overskud overføres til driftsstedets danske selskab. Se artikel 10, stk. 6.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 12 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Renter af lån og kreditter ydet til den tunesiske stat af den danske stat, af Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene eller af andre tilsvarende fonds, som disponerer over danske offentlige midler, kan ikke beskattes i Tunesien. Se artikel 11, stk. 7.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også vederlag for optagelser til brug for radio- eller fjernsynsudsendelser samt betaling, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing)

industrielt, kommercielt udstyr, eller for tekniske og økonomiske undersøgelser. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om beskatning i kildelandet af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis opholdet i landet i en eller flere perioder tilsammen overstiger 183 dage i et skatteår (kalenderår).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Se artikel 15, stk. 2, litra a.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 3.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelses honorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk

- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesmedlemmer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter foruden medlem af bestyrelsen også medlem af et tilsynsråd.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 og ikke artikel 17.

Artikel 18: Pensioner

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Bemærk

Private pensioner, der ikke stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, er omfattet af artikel 21, og kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 21, stk. 1.

Sociale sikringsydelser, fx folkepension, er omfattet af artikel 21, og kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 21, stk. 1.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 og ikke artikel 17.

Artikel 20: Studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, gælder fritagelsen for

- beløb, som en studerende eller praktikant modtager fra udlandet til sit underhold, studium eller uddannelse
- løn tjent i opholdslandet, når lønnen er nødvendig som supplement til de midler, der er til rådighed for personens underhold.

Skattefritagelsen kan højst gives for en periode på 5 år.

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, nemlig 71.000 kr., så længe betingelserne for det er opfyldt.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Bemærk

Sociale pensioner fx folkepension og livrenter beskattes efter artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, og rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe og luftfartøjer, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 22, stk. 3.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, der efter overenskomsten kan beskattes i det andet land. Se artikel 23, stk. 1.

Begge lande giver lempelse efter metoden exemption med progression på skat af indkomst, der kun kan beskattes i det andet land. Se artikel 23, stk. 2.

Matching credit

Danmark skal give credit for tunesiske skatter, som er blevet eftergivet eller nedsat efter de love om investeringsfremme, der er nævnt i protokollen. Se artikel 23, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Artiklen finder anvendelse på skatter omfattet af overenskomsten.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 28. maj 1981 og har virkning fra 1. januar 1982.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31.

C.F.9.2.19.10 Turkmenistan

Turkmenistan har opsagt den dansk-sovjetiske DBO i forholdet mellem Turkmenistan og Danmark. Opsigelsen har virkning fra og med 1.1.2000. Se TfS 1999, 681.

Bemærk

Turkmenistan var omfattet af den dansk-sovjetiske DBO indtil 31.12.1999. Om den dansk-sovjetiske DBO, se afsnit [C.F.9.2.18.12](#) om SNG.

C.F.9.2.19.11 Turks- & Caicosøerne

Indhold

- Historiskskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA)
- Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing.

Historiskskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovfor- slags nr. og dato	Lo v nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk- ninger
TIEA	07.09.2009	-	-	BKI nr. 8 af 15.03.2011	25.01.2011	Virkning 01.01.2012 Straffesager 25.01.2005
Aftale Beskatning af indtægt fra opsparing	14.09.2004 16.12.2004	-	-	BKI nr. 32 af 29.08.2005	01.07.2005	Virkning efter Rådets direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 artikel 17, stk. 2 og 3.

Turks- & Caicosøerne er endvidere omfattet af OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2013. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

Aftale om beskatning af indtægter fra opsparing

Aftalen er indgået i tilknytning til EU's rentebeskatningsdirektiv, 2003/48/EF. Se afsnit [C.F.8.1.2.4](#). Aftalen handler om indeholdelse af kildeskat og automatisk informationsudveksling om indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger.

C.F.9.2.19.12 Tyrkiet

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Tyrkiet - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.19.12.1](#))
- Tyrkiet - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.19.12.2](#)).

C.F.9.2.19.12.1 Tyrkiet - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl ags nr. og dato	L ov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemær- k-ninger
DBO	30.05.19 91	-	-	BKI nr. 129 af 14.12.1993	23.06.19 93	Virknin g 01.01.1991

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Tyrkiet har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juli 2018. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Se også

Se også www.gib.gov.tr om Tyrkiets skattemyndighed.

C.F.9.2.19.12.2 Tyrkiet - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 9.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og omfatter også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed til økonomisk udnyttelse og efterforskning af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

"Lovmæssige hovedkontor" betyder for Tyrkiet det registrerede kontor efter den tyrkiske handelslovgivning og for Danmark registreringsstedet efter dansk lovgivning. Se artikel 3, stk. 1, litra f.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib, luftfartøj eller køretøj til vejtransport, der anvendes af et tyrkisk eller dansk foretagende, bortset fra tilfælde, hvor skibet, luftfartøjet eller køretøjet til vejtransport udelukkende anvendes mellem pladser beliggende på Tyrkiets eller Danmarks territorium.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

Hvis en ikke fysisk person har sin virkelige ledelse i et land og sit "lovæssige hovedkontor" i det andet land, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende lande ved gensidig aftale afgøre, i hvilket land personen skal anses for hjemmehørende i DBO's forstand. Se artikel 4, stk. 3.

"Lovæssige hovedkontor" henviser til den tyrkiske handelslovgivning efter artikel 3, stk. 1, litra f.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bygnings-, anlægs-, samle- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted, hvis det varer mere end 6 måneder. Se artikel 5, stk. 3.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Fast driftssted foreligger desuden, hvor et foretagende i et land har en repræsentant, der i det andet land har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt til at indgå aftale i foretagendets navn, samt hvor repræsentanten, uden at have en sådan fuldmagt, sædvanligvis opretholder et varelager i dette andet land, hvor han på foretagendets vegne regelmæssigt leverer varer fra. Se artikel 5, stk. 5.

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fiskepladser omfattes også af bestemmelsen. Se artikel 6, stk. 2. "Fiskepladser af enhver art" er omfattet af betegnelsen fast ejendom. Dette omfatter ikke fiskeri på åbent hav. Se protokollen, punkt 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 4.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 5.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst, pkt. 84 og 90 om Tyrkiets fortolkning af artikel 7.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendet er hjemmehørende. Hvis fortjenesten oppebæres ved skibsvirksomhed i den anden stat, kan denne fortjeneste imidlertid også beskattes i den anden stat, men den skat, der pålægges i denne anden stat skal nedsættes med et beløb, svarende til 50 pct. af skatten.

Artiklen omfatter også fortjeneste ved anvendelse, rådighedsstillelse eller udleje af containere, herunder anhängere, pramme og lignende materiel til transport af containere, anvendt til transport af varer i international trafik. Se artikel 8, stk. 1.

Fortjeneste ved luftfartsvirksomhed og transport med køretøjer i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte udbytter med 20 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af den samlede aktiekapital i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab eller et kommanditselskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 15 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a).

Et fast driftssted kan pålægges en yderligere udbytteskat på 7,5 pct. af overskud efter skat. Se artikel 10, stk. 4.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted eller udøver frit erhverv. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 5.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bemærk

Begge lande har ret til at nægte at indrømme de aftalte overenskomstfordele, hvis modtageren af udbytte direkte eller indirekte kontrolleres af personer hjemmehørende i tredje lande. Nægtes en skatteyder overenskomstfordele grundet denne tilføjelse/præcisering, skal den anden kompetente myndighed orienteres. Se protokollen, punkt 3.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Renter, der betales til regeringen, Den Tyrkiske Centralbank (Türkische Cumhuriyet Merkez Bankası) eller til Danmarks Nationalbank, er fritaget for beskatning i kildelandet. Se artikel 11, stk. 3.

Renter af betaling i en aftalt periode, i forbindelse med salg af varer eller udstyr af industriel kommerciel eller videnskabelig art, er fritaget for beskatning i kildelandet. Se artikel 11, stk. 8.

Bemærk

Begge lande har ret til at nægte at indrømme de aftalte overenskomstfordele, hvis modtageren af renterne direkte eller indirekte kontrolleres af personer hjemmehørende i tredje lande. Nægtes en skatteyder overenskomstfordele grundet denne tilføjelse/præcisering, skal den anden kompetente myndighed orienteres. Se protokollen, punkt 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også vederlag for salg af ophavsrettigheder nævnt i artiklen, vederlag for optagelser til brug for radio og fjernsyn samt betaling for anvendelsen af, eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Bemærk

Begge lande har ret til at nægte at indrømme de aftalte overenskomstfordele, hvis modtageren af royalties direkte eller indirekte kontrolleres af personer hjemmehørende i tredje lande. Nægtes en

skatteyder overenskomstfordele grundet denne tilføjelse/præcisering, skal den anden kompetente myndighed orienteres. Se protokollen, punkt 3.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved

- salg af andre formuegoder end fast ejendom,
- rørlig formue, der udgør en del af erhvervsformuen i et fast driftssted eller et fast sted,
- skibe, luftfartøjer eller køretøjer til vejtransport,

kan beskattes i kildelandet, hvis perioden mellem erhvervelse og afståelse ikke overstiger et år.

Se artikel 13, stk. 4.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 3.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om beskatning i kildelandet af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis opholdet i landet varer mindst 183 dage inden for en sammenhængende 12-månedersperiode. Se artikel 14, stk. 1, litra b.

Indkomst ved frit erhverv, herunder arbejde som tilsynsførende eller andet arbejde af lignende art, der erhverves af en virksomhed i et af landene, kan beskattes i kildelandet, hvis:

- virksomheden enten har et fast driftssted i det andet land, eller
- arbejdsperioden varer mindst 183 dage inden for en sammenhængende 12-månedersperiode.

Virksomheden kan i disse tilfælde i stedet vælge at blive beskattet efter artikel 7. Se artikel 14, stk. 2.

"Frit erhverv" omfatter også anden virksomhed, der kræver særlige professionelle færdigheder. Se artikel 14, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Se artikel 15, stk. 2, litra a.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib, luftfartøj eller i forbindelse med et køretøj til vejtransport, der anvendes i international trafik af et foretagende i et af landene, beskattes i dette land. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Gage, løn og andet lignende vederlag, der tjenes af en statsborger i et land for arbejde udført i det andet land gennem et fast driftssted tilhørende et luftfartsselskab eller luftfartskonsortium i det førstnævnte land, kan kun beskattes i det land, hvor han er statsborger. Hvis det land, hvor personen er statsborger, efter sin lovgivning ikke kan beskatte betalingerne, kan disse kun beskattes i det land, hvor arbejdet er udført. Se artikel 15, stk. 5.

Lempelse af skat af indkomst, der er omfattet af artikel 15, stk. 5, sker efter metoden almindelig credit. Se protokollen, punkt 5.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelses honorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 20 om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, om vederlag for offentligt hverv eller artikel 15 eller 16, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende ydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte

- private pensioner, der stammer fra et tidligere tjenesteforhold

- pensioner, vederlag, udbetalinger og lignende vederlag, der udbetales efter den sociale sikringslovgivning
- livrenter.

Se artikel 18, stk. 1.

Kildelandet skal dog nedsætte skatten (efter skatteværdi af personfradrag) med 50 pct. Se artikel 18, stk. 1.

Hvis ydelserne efter artikel 18, stk. 1, kun består af pensioner, vederlag, udbetalinger og lignende ydelser, der udbetales i henhold til den sociale sikringslovgivning, kan disse ydelser kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, 2. pkt.

Private pensioner, der ikke stammer fra tidligere tjenesteforhold og ikke er livrenter, er omfattet af artikel 21, og kan beskattes i kildelandet. Se artikel 21.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag og pensioner for varetagelse af offentligt hverv kan kun beskattes i kildelandet, det vil sige det land, der udbetaler vederlaget.

Lokalt ansat personale ved den tyrkiske ambassade i Danmark kan derfor kun beskattes i Tyrkiet.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Lærere og studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, gælder fritagelsen for

- beløb, som en studerende eller praktikant modtager fra udlandet til sit underhold, studium eller uddannelse
- løn tjent i opholdslandet, når arbejdet står i forbindelse med studiet eller uddannelsen og lønnen er nødvendig som supplement til de midler, der er til rådighed for personens underhold (gæstestuderendefradrag).

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, nemlig 71.000 kr., så længe betingelserne for det er opfyldt.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende.

Professorregel

Vederlag til en lærer eller instruktør for undervisning eller forskning beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er eller var hjemmehørende i det andet land umiddelbart før besøget i opholdslandet og
- opholdet primært finder sted for at undervise eller deltage i videnskabelig forskning
- opholdet ikke overstiger 2 år
- vederlaget betales af kilder uden for opholdslandet, og
- forskningen drives i offentlighedens interesse og ikke til fordel for private personer.

Se artikel 18, stk. 3 og 4.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.15.2.2.](#) om professorreglen
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Hvis indkomsten er fra et tredjeland kan den kun beskattes i bopælslandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, der efter overenskomsten kan beskattes i det andet land. Se artikel 22, stk. 1, litra a og b, og stk. 2, litra a og b.

Begge lande giver lempelse efter metoden exemption med progression på skat af indkomst, der kun kan beskattes i det andet land. Se artikel 22, stk. 1, litra c, og stk. 2, litra c.

Lempelse af skat af lønindkomst for arbejde udført i et fast driftssted for et luftfartsselskab af en person, der er statsborger i det land, hvor selskabet er hjemmehørende, sker efter metoden almindelig credit. Se artikel 15, stk. 5 og protokollen, punkt 5.

Matching credit

Danmark skal give credit for tyrkiske skatter, som om der var betalt tyrkisk skat, når skatterne er nedsat eller bortfaldet som foranstaltning til at fremme den økonomiske udvikling. Se artikel 22, stk. 1, litra d.

Danmark skal dog højst give creditlempelse for den procentsats, der

- er fastsat i artikel 10 for udbytte, artikel 11 for renter og artikel 12 for royalties eller
- en lavere tyrkisk skattesats på udbytte, renter og royalties for begrænset skattepligtige.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 23: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 6, om hvilke skatter artiklen finder anvendelse på..

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 26: Administrativ bistand

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder bestemmelser om bistand til forkyndelse og opkrævning af skatter, der er omfattet af artikel 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 27: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Diplomater skal anses for hjemmehørende i det land, de er blevet udsendt af, hvis de dér er undergivet samme skattemæssige forpligtelser med hensyn til beskatning af hele indkomsten, som personer, der er hjemmehørende i udsendelseslandet, og diplomaten, efter folkerettens

bestemmelser, er skattefritaget i modtagerlandet af indkomst uden for dette land. Se artikel 27, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 23. juni 1993 og har virkning fra 1. januar 1994.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord
Skatterådet og Ligningsrådet	
SKM2019.223.SR	Artikel 7, 12 og 14. Spørger havde indgået serviceaftaler og franchiser og branding af et antal virksomheder i Tyrkiet. Ejeren var koncernforbundet med Spørger. Som vederlag for henhold til disse kontrakter betalte medkontrahenten Spørger. Skatterådet bemærkede, at de nævnte honorarer brydes op i enkeltelementer og hver del henføres til artikler af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Skatterådet bekræftede, at honorarer for ledelse af de tyrkiske virksomheder, adgang til A-system markedsføringsbidrag var omfattet af artikel 7 i den dobbeltbeskatningsoverenskomst om indtægter ved erhvervsvirksomhed. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at franchise fee omfattes af artikel 12 i den dansk-tyrkiske dobbeltbeskatningsoverenskomst om royalties. Skatterådet bekræftede, at de honorarer, som i anmodningen er betalt som royalty, og som udgør en del af de samlede franchise omfattet af artikel 12 i den dansk-tyrkiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Tyskland - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.19.13.1](#))
- Tyskland - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.19.13.2](#)).

C.F.9.2.19.13.1 Tyskland - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse
DBO	22.11.1995	L 260 af 25.04.1996 L 43 af 13.10.1999	Lov nr. 492 af 12.06.1996 Lov nr. 861 af 30.11.1999, § 2	BKI nr. 158 af 06.12.1996	25.12.1999
Aftale Gensidig bistand i skattesager	24.02.2005	-	-	BKI nr. 11 af 29.04.2005	24.02.2005
Protokol til DBO	01.10.2020	L 5 af 06.10.2021	Lov nr. 2191 af 30.11.2021 BEK nr. 15 af 10.01.2022	BKI nr. 1 af 10.01.2022	23.12.2020

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Ikke indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Tyskland har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Se også

Se også www.bundesfinanzministerium.de/web/EN/home/home.html om Tysklands skattemyndighed.

C.F.9.2.19.13.2 Tyskland - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 50, det tilhørende bilag og den tilhørende protokol.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 50 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

DBO'ens 50 artikler

Artikel 1: Formålet med overenskomsten

Artiklen er ophævet. Se [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 3.

Artikel 2: Overenskomstens anvendelsesområde

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved artikel 2, stk. 3, blev ændret.

Bemærk

DBO'en er opdelt i kapitler og det fremgår af artiklen, hvilke personer m.m. der er omfattet af de enkelte kapitler. Se artikel 2, stk. 2.

De skatter der er omfattet af DBO'en fremgår af bilag til DBO'en. Bilaget blev opdateret ved [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- andre aktiviteter med henblik på økonomisk efterforskning og udnyttelse af området.

DBO'en omfatter ikke Grønland og Færøerne.

"Fast ejendom" er defineret i artikel 3 i stedet for artikel 6.

"Ejendom, som udgør en del af dødsboet efter, eller en del af en gave ydet af, en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat" betyder alle formuegoder, hvis overdragelse eller overførsel er beskattet efter kapitel III i DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved bestemmelserne i artikel 3 ændres.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om skattemæssigt hjemsted i boer og arv og gave. Se artikel 4, stk. 1, litra b.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved bestemmelserne i artikel 4 ændres.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Når en afhængig agent i en stat har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses foretagendet for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet, medmindre hans virksomhed er begrænset til sådanne, som nævnt i stykke 4, som, hvis den udøves gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke.

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Eksempler

De tyske skattemyndigheder har udtalt, at en server, der anvendes i forbindelse med elektronisk handel over Internettet, ikke udgør et fast driftssted. De tyske skattemyndigheder har i udtalelsen anført, at der kun er tale om et foreløbigt standpunkt, og myndighederne forbeholder sig derfor ret til at ændre standpunkt senere, hvis der i OECD-regi opnås enighed om et andet resultat. Se Skat Udland 1999, 237.

Højesteret har afgjort, at en virksomhed med udlejning af helikopter ikke havde fast driftssted i Tyskland. Avancen ved salg af helikopteren skulle derfor beskattes i Danmark efter den dagældende artikel 4, stk. 1, om fast driftssted. Se [SKM2004.116.HR](#).

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 45.1, 45.7 og 45.9 vedrørende Tysklands fortolkning af artikel 5, stk. 1 og stk. 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen afviger redaktionelt fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artiklen indeholder ikke definitionen på fast ejendom svarende til OECD' modeloverenskomst artikel 6, stk. 2. Definitionen findes i artikel 3, stk. 1, litra f, og svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 8, hvorved bestemmelsen i artikel 6, stk. 3, ændres.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 7, hvorved bestemmelserne i artikel 7 ændres.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibsfart, transport ad indre vandveje og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Artiklen omfatter indkomst ved anvendelse, vedligeholdelse eller udlejning af containere, herunder anhängere, pramme og lignende materiel til transport af containere, til transport af varer i international trafik, hvis indkomsten står i forbindelse med indkomst fra international trafik. Se artikel 8, stk. 1.

Fortjeneste ved driften af både, der anvendes ved transport ad indre vandveje, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 2.

Såfremt den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, eller transportvirksomhed ad indre vandveje, har sit sæde om bord på et skib eller en båd, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, i hvilken skibet eller båden har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, i hvilken skibets eller bådens reder er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En korresponderende justering skal foretages, hvis det pågældende land er enig og i det omfang, det er nødvendigt for at undgå dobbeltbeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, [C.F.8.2.2.10.](#)

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved bestemmelserne i artikel 10, stk. 3 og 6, blev ændret.

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct. af bruttobeløbet, såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 5 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 3.

Hvis betingelserne i EU's moder-/datterselskabsdirektiv er opfyldt, har det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ingen beskatningsret til udbytte, der udloddes til moderselskabet. Se afsnit [C.D.8.10.5](#) om EU's moder-/datterselskabsdirektiv.

"Udbytte" omfatter i Tyskland også en stille deltagers indkomst, indkomst fra et Partiarisches Darlehen, Gewinnobligationen og lignende overskudsafhængig afkast samt udlodninger fra certifikater i investeringsforeninger. Se artikel 10, stk. 4. Partiarisches Darlehen er et lån, som er afhængigt af overskud. Gewinnobligationen er obligationer, hvor afkastet beregnes i forhold til overskuddet.

Indkomst af rettigheder og fordringer med overskudsafhængigt afkast, herunder i Tyskland også en stille deltagers indkomst, indkomst fra et Partiarisches Darlehen eller Gewinnobligationen, beskattes i kildelandet, hvis den er fradragsberettiget ved fastsættelsen af skyldnerens overskud. Kildelandets beskatning må ikke overstige 25 pct. af bruttoindkomsten. Se artikel 10, stk. 5.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 6.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner, samt om begrebet retmæssig ejer, samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bemærk

Da Tyskland ikke indrømmer udenlandske aktionærer skattegodtgørelse, skal danske aktionærer, der modtager udbytte fra tyske selskaber, ikke medregne skattegodtgørelsen. Ved indkomstopgørelsen medregnes udbyttet før fradrag af udbytteskat. Se betænkning 1098, 1987, bilag 4, om den tyske udbyttebeskatning.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved artikel 11, stk. 3, blev ændret.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 11, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved artikel 12, stk. 3, blev ændret.

"Royalties" omfatter også vederlag for film- eller videobåndoptagelser til fjernsyn eller optagelser til radio. Se artikel 12, stk. 2.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af formuegenstande

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved artikel 13, stk. 2 og 3, blev ændret.

Artiklen om salg af fast ejendom er udvidet så det samme gælder ved salg af aktier i et selskab mv., hvis aktiver hovedsagelig består af fast ejendom, eller af rettigheder hertil. Artiklen omfatter også salg af aktier i et selskab mv., hvis datterselskabets aktiver hovedsagelig består af fast ejendom, eller af rettigheder hertil. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt. Se artikel 13, stk. 1.

Fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, af både, der anvendes ved transport ad indre vandveje, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe, luftfartøjer eller både, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fraflytterbeskatning. Se artikel 13, stk. 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved artikel 14 ophæves.

Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret.

Ved anvendelsen af 183-dages-reglen medregnes alene arbejdsdage. Se artikel 15, stk. 2, litra a.

Se modsat [SKM2001.26.LSR](#), hvor Landsskatteretten medregnede både arbejds- og opholdsdage i forbindelse med opgørelsen af de 183 dage under opholdet i Tyskland.

Skatteforvaltningen er imidlertid bundet af, at skulle følge bestemmelsen i den dansk/tyske DBO, artikel 15, litra a.

Det fremgår af en brevveksling fra 2013 mellem Skatteministeriet og Bundesministerium der Finanzen, at der mellem landene er enighed om forståelsen af, hvordan antallet af de 183 dage skal opgøres efter artikel 15, stk. 2. Bestemmelsen skal forstås på den måde, at ankomstdage og rejsedage, weekends, helligdage mv. kun skal medregnes i det omfang, at der er udført arbejde på disse dage.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved bestemmelserne i artikel 15 ændres.

Eksempel

Hvis en ansat ankommer til Tyskland om morgenen og starter med at arbejde om eftermiddagen, skal den pågældende dag medregnes ved opgørelsen af de 183-dage.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik eller om bord på en båd, der anvendes til transport af indre vandveje, kan beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3.

Bemærk

Lempelsesmetoden i den dansk-tyske overenskomst er ændret med virkning fra indkomståret 2000, hvorefter der kun kan ske lempelse efter exemption (ny metode) i det omfang, den pågældende skatteyder er omfattet af reglerne om social sikring i Tyskland. Se artikel 24.

Der er indsat en regel om professionel udlejning af arbejdskraft. Se artikel 15, stk. 4. Bestemmelsen hindrer ikke, at der kan ske beskatning af arbejdsudleje i andre situationer, end de der dækket af udtrykket "professionel udlejning af arbejdskraft".

I disse tilfælde skal de kompetente myndigheder indgå de nødvendige aftaler både for at undgå dobbeltbeskatning og sikre beskatning. Se også artikel 43.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsespersoner
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsespersoner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter også personer i egenskab af funktionærer, der efter erhvervslovgivningen er ansvarlig for ledelsen af et selskab. Se artikel 16, stk. 2.

Ved vurderingen af, hvem der efter erhvervslovgivningen er ansvarlig for ledelsen af et selskab, som er hjemmehørende i det andet land, tages hensyn til erhvervslovgivningen i Tyskland, når der er tale om tyske selskaber, og erhvervslovgivningen i Danmark, når der er tale om danske selskaber. Se TfS 1997, 312 TSS.

Eksempel

Ligningsrådet anså ikke en prokurist for omfattet af artikel 16, stk. 2, i den dansk-tyske DBO, da han som prokurist ikke var ansvarlig for ledelsen af det tyske selskab. Hans løn mv. var i stedet omfattet af artikel 15, stk. 2. Se TfS 1997, 526 LR.

Bundesministerium der Finanzen (den kompetente tyske skattemyndighed) har erklæret sig enig med den daværende Told- og Skattestyrelse om fortolkningen af artikel 16, stk. 2, i den nye DBO mellem Danmark og Tyskland. Se TfS 1998, 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk efter artikel 17, når besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, om vederlag for offentligt hverv eller artikel 15 eller 16, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og lignende ydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Se [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 13, hvorved bestemmelserne i artikel 18, stk. 7 og 8 om uddannelseslegater, SU-stipendier og kunstnerstøtte blev tilføjet.

Regel

Private pensioner, der stammer fra tidligere ansættelsesforhold, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1. Denne del af bestemmelsen svarer til artikel 18 i OECD's modeloverenskomst.

Andre private pensioner er omfattet af artikel 21 og kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 21, stk. 1.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner, andre lignende betalinger og livrenter, som er omfattet af artikel 18, stk. 1, eller artikel 21, hvis modtageren tidligere har været hjemmehørende i kildelandet. Se artikel 18, stk. 4.

Overgangsregel

Kildelandet kan ikke beskatte private pensioner, der betales til personer, der blev hjemmehørende i bopælslandet, før DBO'en trådte i kraft den 25. december 1996. Efter § 1, stk. 5, i lov nr. 492 af 12/06/1996 gælder overgangsreglen for alle personer, der er blevet hjemmehørende i Tyskland senest den 31. december 1996.

Uddannelseslegater, SU-stipendier og kunstnerstøtte fra offentlige midler

Legater og studie- eller kunstnerstøtte, som udbetales fra offentlige midler i det ene land til en modtager i det andet land, kan beskattes i kildelandet (udbetalerlandet). Danske SU-stipendier udbetalt til en modtager i Tyskland kan således beskattes i Danmark. Se artikel 18, stk. 7.

Betalinger efter artikel 18, stk. 7, kan ikke beskattes i bopælslandet, hvis betalingen ville have været skattefri, hvis den var betalt til en modtager i kildelandet. Hvis tyske udbetalinger af legater, studie- eller kunstnerstøtte er skattefri i Tyskland, vil de også være skattefri i Danmark. Se artikel 18, stk. 8 og [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 13.

Sociale ydelser og godtgørelse for krigsskader mv.

Sociale ydelser efter sociallovgivningen, fx folke- og invalidepension kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2.

Eksempler

Sociale pensioner, som udbetales af Danmark til en person, som er bosat i Tyskland, er omfattet af artikel 18, stk. 2, og ikke af artikel 18, stk. 4. Sagsøgerens folkepension var derfor ikke omfattet af overgangsreglen i artikel 18, stk. 4, og skulle beskattes i Danmark. Se [SKM2003.90.HR.](#)

Artikel 18, stk. 2, omfatter også udbetalinger fra lovpligtige socialforsikringer, som fx ATP, Bundesversicherungsanstalt für Angestellte og Rentenversicherung für Seeleute.

De danske og tyske kompetente myndigheder har den 2. januar 2006 indgået en gensidig aftale om, at visse tyske, tvungne pensionsordninger for selvstændige læger, apotekere, advokater, arkitekter m.fl., som er fritaget for at betale obligatoriske sociale pensionsbidrag, skal anses for sociale pensioner, der er omfattet af 18, stk. 2. Tyskland har derfor beskatningsretten til udbetalinger fra disse ordninger. Til aftalen knytter sig en liste over de omfattede pensionsordninger. Andre pensionsordninger kan først anses for omfattet, når de tyske skattemyndigheder har meddelt de danske skattemyndigheder, at der er tale om en pensionsordning, som kan sidestilles med de ordninger, der optræder på listen. Listen er offentliggjort som bilag til aftalen. Se [SKM2006.1.SKAT.](#)

Pensionsudbetalinger fra Baden-Württembergische Versorgungsanstalt für Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte er omfattet af artikel 18, stk. 2. Se [SKM2006.462.LSR.](#)

Danmark skal give exemptionlempelse efter artikel 24, stk. 2, litra f, for ydelser, der betales fra Tyskland til personer bosiddende i Danmark, når der er tale om ydelser efter tysk sociallovgivning, der falder ind under art. 18, stk. 2. Dette gælder uanset, at visse af disse ydelser ikke beskattes i Tyskland, men i stedet udbetales med et nettobeløb. Se TfS 1998, 307.

Skatterådet bekræftede, at en erstatning med løbende udbetalinger til spørgeren fra den tyske stat som følge af svære skader forårsaget af Thalidomid-behandling skulle anses for ydelser i henhold til sociallovgivningen i Tyskland. Udbetalingerne kunne derfor kun beskattes i Tyskland, jf. artikel 18, stk. 2. Se [SKM2013.705.SR.](#)

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at udbetalinger fra en privat pensionsordning i Danmark var skattefri i Danmark. Spørger, der bor og er skattepligtig i Tyskland, havde tidligere været hjemmehørende i Danmark i en del af den periode, hvor der havde været indbetalt til pensionsordningen med bortseelsesret. Efter DBO'en mellem Danmark og Tyskland, artikel 18, stk. 4, kunne Danmark som kildeland beskatte udbetalinger, når spørger tidligere havde været hjemmehørende i Danmark. Se [SKM2017.651.SR.](#)

Pensioner og godtgørelser for skader fra krigshandlinger eller politisk forfølgelse, der udbetales af staten eller en anden juridisk person efter statens offentligretlige eller privatretlige lovgivning, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 3.

Underholdsbidrag

Underholdsbidrag og andre tilsvarende ydelser kan kun beskattes i bopælslandet. En bidragsyder, der er hjemmehørende i Tyskland, skal have fradragsret for bidrag, der er betalt til en person, der er hjemmehørende i Danmark, som om modtageren var fuldt skattepligtig til Tyskland. Se artikel 18, stk. 6.

Pension fra ansættelse hos det danske mindretals institutioner i Sydslesvig

Danmarks beskatningsret efter artikel 18, stk. 4, til udbetalinger fra danske private pensionskasser begrænses af § 1 b i [lov nr. 492 af 12. juni 1996](#). Bestemmelsen er indsat ved [lov nr. 457 af 9. juni 2004](#), § 6.

Bestemmelsen omfatter pension i forbindelse med tidligere arbejde for det danske mindretals institutioner i Sydslesvig, som udbetales fra danske private pensionskasser til personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter DBO'en. De pensionerede medarbejdere modtager især pension fra Pensionsfonden af 1951, men også fra andre danske pensionskasser, fx Magistrenes Pensionskasse.

Det danske mindretals institutioner i Sydslesvig omfatter:

Dansk Skoleforening for Sydslesvig (med børnehaver, skoler (herunder realskoler og gymnasium) samt ungdomsskole og folkehøjskole),

Dansk kirke i Sydslesvig,

Dansk Centralbibliotek i Sydslesvig (og filialbiblioteker samt bogbusser),

Dansk Sundhedstjeneste for Sydslesvig,

Sydslesvigsk Forening og

Sydslesvigs danske Ungdomsforening.

Se bemærkningerne til § 6 i [L60/2003](#).

På grund af overgangsreglen for skiftet til kildelandsbeskatning af private pensioner efter artikel 18, stk. 4, har bestemmelsen kun betydning for pensionister, der er flyttet til Tyskland den 1. januar 1997 eller senere. For de personer, der var blevet hjemmehørende i Tyskland inden denne dato, er det kun Tyskland, der kan beskatte den danske private pension.

For personer, der er omfattet af bestemmelsen, nedsættes den skattepligtige og den personlige indkomst med op til 50 pct. af det beløb, som pensionisten modtager fra den danske pensionskasse. Nedsættelsen afhænger af hvor stor en del af optjeningsperioden, pensionisten boede i Tyskland og arbejdede for det danske mindretal.

Hvis pensionisten kun var hjemmehørende i Tyskland og arbejdede for det danske mindretal en del af den periode, hvor den pågældende optjente ret til pensionen, reduceres nedsættelsen efter forholdet mellem det antal år, hvor den pågældende var hjemmehørende i Tyskland og arbejdede for det danske mindretal, og det antal år, hvor den pågældende optjente retten til pensionen.

Eksempler

Hvis ...	Så
pensionisten boede i Tyskland og arbejdede for det danske mindretal i hele den periode, hvor han eller hun optjente ret til pensionen	nedsættes indkomsten med 50 pct. af pensionen.

pensionisten optjente ret til pension i 32 år og arbejdede for det danske mindretal i hele denne periode, og pensionisten boede i Tyskland i 24 år af optjeningsperioden.

nedsættes indkomsten med $\frac{3}{4}$ af 50 pct. af pensionen. Der skal så betales skat af 62,5 pct. af pensionen.

Hvis pensionen udbetales til en person, der er hjemmehørende i Tyskland, i forbindelse med en anden persons tidligere arbejde for det danske mindretals institutioner, er nedsættelsen af den danske skat afhængig af den periode, hvor den person, der optjente retten til pension, boede i Tyskland og arbejdede for mindretallet.

Nedsættelsen af skatten kan ikke medføre, at den skattepligtige indkomst og den personlige indkomst bliver negativ.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter ud over udbetalinger fra staten, politiske underafdelinger og lokale myndigheder, også løn og pension, der udbetales af en enkeltstat "land" og af andre juridiske personer under den offentligretlige lovgivning i de to lande.

Vederlag - undtagen pensioner - for varetagelse af offentligt hverv kan kun beskattes i den stat, der udbetaler det, medmindre følgende betingelser alle er opfyldt:

- Hvervet er udført i det andet land
- Personen er hjemmehørende i det andet land
- Personen ikke er statsborger i udbetalerstaten
- Udbetalerstaten ikke har intern hjemmel til at beskatte vederlaget.

Pension, der udbetales af de nævnte offentlige myndigheder for tidligere udførelse af offentligt hverv, kan kun beskattes i kildelandet, det vil sige det land, der udbetaler pensionen. Se artikel 19, stk. 2.

Vederlag og pension til tjenestemænd fra visse offentlige virksomheder er omfattet af artikel 19, stk. 1 og 2.

Det drejer sig om "Deutsche Post AG", "Deutsche Postbank AG", "Deutsche Telekom AG" og Deutsche Bahn AG" og beløb betalt af den tyske centralbank "Deutsche Bundesbank". For Danmarks vedkommende drejer det sig om løn og pension fra den nationale danske posttjeneste, den nationale danske jernbaneoperatør og Nationalbanken. Se artikel 19, stk. 4, litra a.

Vederlag for hverv udført for Det danske Kulturinstitut i Tyskland og det tyske Goethe Institut i Danmark beskattes efter artikel 19, stk. 1. Se artikel 19, stk. 4, litra b.

Vederlag, der udbetales som udligningsbeløb fra offentlige midler i den ene stat til lærerpersonale, som er midlertidigt ansat i det andet land, beskattes efter artikel 19, stk. 1. Se artikel 19, stk. 4, litra c.

Artikel 19, stk. 4, anvendes kun, hvis vederlaget kan beskattes i det land, der udbetaler beløbet. Ellers anvendes artikel 15. Se [SKM2019.63.SR](#) om beskatning af et udligningsbeløb fra Tyskland til en lærer, som er midlertidigt ansat og arbejder i Danmark.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 14, hvorved bestemmelserne i artikel 19, stk. 4, litra a, ændres.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvor der skete ændringer i beskatning af SU og legater. Ændringerne er følgende:

SU, der udbetales fra Danmark til personer med bopæl i Tyskland, kan beskattes her i landet. Anden studiestøtte og legater til studerende, der udbetales fra offentlige midler i Danmark, til en modtager i Tyskland, kan beskattes her i landet. Se artikel 18, stk. 7 og 8.

Hvis tyske udbetalinger af legater eller studiestøtte er skattefri i Tyskland, vil de tyske udbetalinger også skulle være skattefri i Danmark. Se artikel 18, stk. 8.

Artikel 21: Andre indkomster

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved bestemmelserne i artikel 21 ændres.

Artikel 22: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, både, der anvendes ved transport ad indre vandveje, samt rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe, luftfartøjer og både, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Artikel 8, stykke 3, skal finde tilsvarende anvendelse. Se artikel 22, stk. 3.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved bestemmelsen i artikel 22, stk. 3, 3. pkt., om beskatning af formue tilhørende SAS ophæves.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22.

Artikel 23: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten. Se DBO'en artikel 23 om indholdet af bestemmelsen.

Artiklen omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 23, stk. 1.

Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted ved virksomhed i mere end 30 dage inden for en 12-måneders periode. Se artikel 23, stk. 2. Når perioden skal opgøres medtages også virksomhed, der er udøvet af interesseforbundne parter.

Virksomhed med boreplatform, der udøves ud for kysten, medfører fast driftssted, hvis virksomheden sammenlagt overstiger 365 dage inden for en 18-måneders periode. Se artikel 23, stk. 3. Når perioden skal opgøres medtages også virksomhed, der er udøvet af interesseforbundne parter.

Forsyningsvirksomhed (transport med skib eller luftfartøj af forsyninger eller mandskab) uden for kysten i forbindelse med kulbrintevirksomhed, eller ved drift af bugserbåde og lignende fartøjer kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 23, stk. 4.

Personer med vederlag i forbindelse med forsyningsvirksomhed beskattes efter artikel 15, stk. 3. Se artikel 23, stk. 5.

Artiklen indeholder en bestemmelse om kapitalgevinster på boreplatforme. Se artikel 23, stk. 6.

Se også

Se også

- [LBK nr. 1820 af 16/09/2021](#) om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 23 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 24: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, hvorved artikel 24 ændres for så vidt angår den tyske lempelse.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i et andet land. Se artikel 24, stk. 2, litra a og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Tyskland, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Tyskland. Se artikel 24, stk. 2, litra f.

Ifølge artikel 24, stk. 3, gælder der en subsidiær beskatningsret for bopælslandet, såfremt kildelandet ikke beskatter en indkomst i overensstemmelse med DBO'en.

Lempelse af skat på lønindkomst efter artikel 15

Danmark er efter DBO'en forpligtet til at give exemptionlempelse på løn, der er omfattet af artikel 15, stk. 1 og 3. Se artikel 24, stk. 2, litra f. Danmark har med hjemmel i artikel 45, stk. 1, litra b, skiftet lempelsesprincip, således at der som udgangspunkt der kun gives creditlempelse på sådanne indkomster. [Se lov nr. 861 af 30. november 1999.](#)

Reglen om exemptionslempelse gælder dog stadig for personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som erhverver indkomst, der er omfattet af artikel 15, stk. 1 og 3, når modtageren af indkomsten efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland og har betalt sociale bidrag til Tyskland i forbindelse med erhvervelse af indkomsten. [Se lov nr. 861 af 30. november 1999.](#)

Hvis der ved en fejl ikke opkræves sociale bidrag i Tyskland, uanset lønmodtageren efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af social sikring i Tyskland, kan der ikke opnås exemptionlempelse i Danmark. Hvis den pågældende lønmodtager ved henvendelse til myndighederne i Tyskland kan rette fejlen og betaler sociale sikringsbidrag med tilbagevirkende kraft, kan der ske exemptionlempelse efter de almindelige genoptagelsesregler.

Hvis en lønmodtager efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af dansk lovgivning om social sikring, kan der ikke opnås exemptionlempelse, selvom der er betalt sociale bidrag i arbejdslandet.

Det er Udbetaling Danmark, der træffer afgørelse om social sikring, når en medarbejder udsendes af en dansk arbejdsgiver til et andet EU-land, Schweiz, Norge, Island eller Liechtenstein. Arbejdsgiveren eller lønmodtageren skal underrette Udbetaling Danmark om arbejdet i et andet medlemsland på et særligt spørgeskema.

Se også

Se også <https://www.borger.dk/danskere-i-udlandet/Arbejde-i-udlandet/International-social-sikring>

Hvis der efter arbejdslandets sociale lovgivning ikke opkræves lønmodtagerbidrag, men kun arbejdsgiverbidrag, kan lønmodtageren være berettiget til exemptionlempelse, hvis det dokumenteres, at arbejdsgiveren har betalt sociale bidrag for lønmodtageren.

Hvis der efter det pågældende lands lovgivning fx ikke opkræves bidrag ved meget lave indkomster, kan en sådan person få exemptionlempelse, hvis vedkommende efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af lovgivningen om social sikring i det pågældende land.

C.A.4.1.11 om udenlandsk social sikring.

Se også

Se også skatteministerens svar til skatteudvalget L 43/1999 - bilag 20.

Se også

Se også skatteministerens redegørelse over for Folketingets Skatteudvalg for virkningen af den nye DBO med Tyskland. Se TfS 1996, 464.

Udbytte

Artikel 24, stk. 2, litra c- e, omfatter regler for lempelse af dansk skat på udbytte, som udbetales til et dansk moderselskab fra et datterselskab i Tyskland.

Hvis det danske moderselskab ejer mere end 10 pct. af det tyske datterselskab, fritages udbyttet for beskatning i Danmark. Se artikel 24, stk. 2, litra c. Fritagelsen gælder dog kun, hvis

- overskuddet i datterselskabet er omfattet af beskatning i Tyskland eller et andet land, som er sammenlignelig med dansk selskabsbeskatning, eller
- udbyttet dækker over udbytte fra aktier eller andre rettigheder i et selskab, der er hjemmehørende i et tredjeland, og disse udbytter ville være fritaget for dansk beskatning, hvis aktierne var direkte ejet af det danske selskab. Se artikel 24, stk. 2, litra d.

Hvis et dansk moderselskab ikke kan blive fritaget efter litra d, skal der ved nedsættelsen af den danske skat af udbyttet tages hensyn til den underliggende selskabsskat af den indkomst, hvorefter udbyttet er udloddet. Se artikel 24, stk. 2, litra e.

Eksempler

En skatteyder, der var bosat i Danmark og arbejdede i Tyskland kunne fra den 1. januar 2001 kun få creditlempelse for tysk skat af lønindkomsten, idet hun efter aftale efter artikel 17 i EØF-forordning 1408/71 fortsat var omfattet af dansk lovgivning om social sikring og dermed ikke betalte sociale bidrag i Tyskland. Se [SKM2007.75.VLR](#).

Se også afsnit C.A.4.1.11 om fradrag for obligatoriske bidrag til udenlandsk social sikring.

Hvis der kan indrømmes exemptionlempelse på skat af lønindkomst efter artikel 24, stk. 2, litra f, fordi lønmodtageren er socialt sikret i Tyskland, kræves der dokumentbevis for, at der er taget skridt til betaling af tysk skat. Se artikel 24, stk. 2, litra g.

Selvangivelse af udenlandsk indkomst her i landet og deraf følgende underretning til de tyske skattemyndigheder, opfylder ikke betingelsen i artikel 24, stk. 2, litra g, om, at der herved er taget skridt til betaling af tysk skat af den pågældende indkomst. Resultatet er derfor, at der kun skal indrømmes creditlempelse med kr. 0 som betalt tysk skat. Det er heller ikke tilstrækkelig, at skatteyderen ved - dokumenterbart - at have indsendt selvangivelse til de tyske skattemyndigheder, har truffet sådanne sædvanlige foranstaltninger til at betale tysk skat, at denne situation er dækket af betingelsen i artikel 24, stk. 2, litra g. Resultatet bliver derfor, at der indrømmes en creditlempelse på kr. 0, og der vil først kunne lempes efter exemptionreglen, når skatteyderen senere kan fremvise en opkrævning på den tyske skat. Se TfS 1998, 299.

Ved lempelsesberegningen skal udenlandsk indkomst nedsættes med fagligt kontingent, hvorimod udgifter til arbejdsløshedsforsikring og efterlønsordning ikke reducerer den udenlandske indkomst. Se TfS 1995, 752 LSR. Se også TfS 1993, 106 SKM.

Gewerbsteuer kan ikke sidestilles med i de i LL § 14, stk. 1, nævnte skatter af næring eller med driftsomkostninger efter [SL § 6 a](#), men må anses for en indkomstskat, der ikke kan fradrages. Se skd. medd. nr. 28, s. 75.

I en konkret sag har Tyskland tidligere meddelt, at man var enig med Danmark i, at bopælslandet Danmark var berettiget til at medregne en i Tyskland optjent indkomst i beregningsgrundlaget for den danske skat, men at Tyskland ikke tilsvarende kunne medregne den danske indkomst i beregningsgrundlaget ved beregningen af skatten af den tyske indkomst. Tyskland har nu forladt denne opfattelse og begrundet ændringen i opfattelsen med en ændring i interne tyske skatteregler. Told- og Skattestyrelsen er enig med Tyskland i, at der ikke er noget i den tidligere gældende dobbeltbeskatningsoverenskomsts progressionsforbehold i artikel 19 og for så vidt heller ikke i den nugældende overenskomsts artikel 24, stk. 2, litra f, der hindrer Tyskland i som kildestat at anvende et progressionsprincip herunder at medregne den indtjente indkomst i bopælslandet i beregningsgrundlaget for skatten af kildestatsindkomsten. Se [SKM2004.165.TSS](#).

Bemærk

Om nedsættelse af den danske skat på pension fra ansættelse hos det danske mindretals institutioner i Sydslesvig for personer, der er hjemmehørende i Tyskland, se artikel 18.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Beskatningsregler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen handler om beskatning af fast ejendom og al anden formue i forbindelse med dødsboer, arv og gaver.

Se også

Se også DBO'en artikel 25 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 26: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen handler om lempelse i forbindelse med beskatning af dødsboer, arv og gaver efter artikel 25.

Begge lande anvender creditlempelse.

Se også

Se også DBO'en artikel 26 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 27: 5 års regel

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen handler om beskatning af dødsboer, arv og gaver.

Artiklen indeholder en undtagelsesregel til artikel 4. Udstationerede personer, kan forblive omfattet af afgiftspligten i det land, hvor de er statsborgere og fuldt skattepligtige, i en periode efter de er flyttet til det andet land.

Se også

Se også DBO'en artikel 27 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 28: Fradrag af gæld

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen handler om beskatning af dødsboer, arv og gaver.

Bestemmelsen fastsætter generelle regler om fordeling af gæld. Gæld, som er sikret i eller som er økonomisk forbundet med en fast ejendom, et fast driftssted eller et fast sted, som afdøde eller gavegiver havde i det andet land end sit bopælsland, skal fratrækkes i værdien af disse formuegoder. Alle andre slags gæld skal fratrækkes i de formuegoder, der kun kan beskattes i afdødes eller gavegivers bopælsland.

Se også

Se også DBO'en artikel 28 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 29: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer i det væsentligste til artikel 26 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 30: Bistand ved inddrivelse af skatter

Artiklen svarer til artikel 27 i OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 31- 40

Artikel 31-40 er ophævet. Se [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 17.

Artikel 41: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 42: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 18, hvorved artikel 42 ændret.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 43 - 44

Artikel 43-44 er ophævet. Se [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 18.

Artikel 45: Anvendelsen af overenskomsten i særlige sager

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Se også [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 19, hvorved bestemmelserne i artikel 45 ændres.

Bestemmelsen giver bopælslandet mulighed for at anvende creditmetoden i stedet for eksemptionsmetoden i tilfælde, hvor indkomst, formue eller dele deraf er placeret under forskellige bestemmelser i DBO'en, og hvis dette medfører dobbeltbeskatning, ikke-beskatning eller lavere beskatning, og hvis denne konflikt - i tilfælde af dobbeltbeskatning - ikke kan løses efter fremgangsmåden i artikel 41 og 42. Se artikel 45, stk. 1, litra a.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23.1](#) om kvalifikationskonflikter.

Bestemmelsen giver mulighed for, at et land efter forudgående konsultation kan meddele det andet land, at det i fremtiden vil undgå dobbeltbeskatning for bestemte indkomsttyper efter creditmetoden i stedet for exemptionmetoden. Se artikel 45, stk. 1, litra b.

Danmark har benyttet denne mulighed med hensyn til beskatning af lønindkomst, hvor der er skiftet fra exemptionlempelse til creditlempelse, når lønmodtageren ikke er socialt sikret i Tyskland. Se lov nr. 861 af 30. november 1999.

Bestemmelsen indeholder også en omgåelsesklausul. Det præciseres i artikel 45, stk. 2, litra a, at DBO'en ikke er til hinder for, at de to lande kan anvende deres interne regler om forhindring af skatteunddragelse og skatteundgåelse.

Artikel 45, stk. 3, indeholder en såkaldt PPT-bestemmelse (PPT = Principal Purpose Test). Bestemmelsen medfører, at der ikke kan gives fordele efter DBO'en for så vidt angår indkomst, hvis

det i betragtning af alle relevante fakta og omstændigheder er rimeligt at antage, at opnåelse af denne fordel var et af hovedformålene med et arrangement eller en transaktion, som direkte eller indirekte resulterer i denne fordel. Dette gælder dog ikke, hvis det godtgøres, at opnåelse af denne fordel under de givne omstændigheder ville være i overensstemmelse med genstanden for og formålet med de relevante bestemmelser i DBO'en.

Se også

Se også DBO'en artikel 45 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 46: Tilbagebetaling af kildeskat

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artiklen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Artiklen handler om tilbagebetaling af kildeskat efter anmodning af især udbytter, renter og royalties. Tidsfristen for anmodning om tilbagebetaling af kildeskat er 4 år efter udløbet af det kalenderår, hvor den pågældende indkomst blev udbetalt. Anmodning om tilbagebetaling skal rettes til det land, der har tilbageholdt kildeskatten. Dette land kan forlange en bekræftelse vedrørende fuld skattepligt fra det andet land.

Se afsnit [A.B.4.1.2.1](#) om tilbagesøgning af dansk udbytteskat og royaltyskat.

Se også

Se også DBO'en artikel 46 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 47: Medlemmer af diplomatiske eller konsulære repræsentationer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en subsidær beskatningsret for udsenderlandet, når modtagerlandet ikke kan beskatte på grund af folkeretten eller særlige aftaler. Derudover er der en særlig regel om, hvor den pågældende person skal anses for hjemmehørende. Se artikel 47, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 48: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 49: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 25. december 1996 og har virkning fra 1. januar 1997.

DBO'en er ændret ved [BKI nr. 1 af 10/01/2022](#) om protokol af 1. oktober 2020, artikel 22. Ændringerne i protokollen har virkning fra 1. januar 2022.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 50: Gyldighedsperiode, Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
<u>SKM2005.117.HR</u>	Artiklerne 33, 34 og 37. Højesteret fandt i denne afgørelse, at et endeligt eksigibelt krav efter DBO'en mellem Danmark og Tyskland, artikel 33, skulle inddrives, som om det var den anmodede stats eget krav, alene med forbehold af artikel 33, stk. 5 og artikel 34, medmindre inddrivelse vil være i strid med DBO'ens artikel 37. Da der ikke forelå sådanne omstændigheder, at inddrivelsen ville være i strid med DBO'ens artikel 37, stadfæstede Højesteret Østre Landsrets kendelse, og det foretagne udlæg blev derfor opretholdt. Højesteret afviste under henvisning til dette, at tage klagers øvrige indsigelser under påkendelse. Klagers indsigelser var bl.a. at det tyske skattekrav ikke var tilstrækkeligt sikkert til, at der kunne foretages udlæg, idet det var usikkert om Tyskland i de pågældende indkomstår havde beskatningsretten til klagers indkomst, at det rejste krav ikke var korrekt opgjort, og at de tyske skattemyndigheder havde udvist retsfortabende passivitet.	
<u>SKM2005.79.HR</u>	Artikel 4. Højesteret fandt efter en samlet bedømmelse af skatteyderens tilknytning til Danmark og henholdsvis Tyskland og Storbritannien, at Danmark i 1994 var midtpunkt for hans livsinteresser, og han blev derfor anset for bosat eller hjemmehørende i Danmark efter de relevante DBO'er, og beskatningsretten tilkom Danmark.	Dagældende artikel 2, stk. 1, nr. 2, litra b, nu artikel 4, stk. 2, litra a.
<u>SKM2004.257.HR</u>	Artikel 4. Højesteret fandt efter en samlet bedømmelse af skatteyderens tilknytning til henholdsvis Danmark og Tyskland, at Danmark i perioden fra 1. marts 1986 til ultimo 1989 var midtpunkt for hans livsinteresser, og han blev derfor anset for hjemmehørende i Danmark efter den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, og beskatningsretten tilkom Danmark.	Dagældende artikel 2, stk. 1, nr. 2, litra b, nu artikel 4, stk. 2, litra a.
<u>SKM2004.116.HR</u>	Artikel 5. Højesteret fandt, at en virksomhed med udlejning af helikopter ikke havde fast driftssted i Tyskland. Avancen ved salg af helikopteren skulle derfor beskattes i Danmark efter den dagældende artikel 4, stk. 1, om fast driftssted.	

<u>SKM2003.90.HR</u>	Artikel 18. Sociale pensioner, som udbetales af Danmark til en person, som er bosat i Tyskland, er omfattet af artikel 18, stk. 2 og ikke af artikel 18, stk. 4. Sagsøgerens folkepension var derfor ikke omfattet af overgangsreglen i artikel 18, stk. 4, og skulle beskattes i Danmark.	
Landsretsdomme		
<u>SKM2007.75.VLR</u>	Artikel 24. En skatteyder, der var bosat i Danmark og arbejdede i Tyskland kunne fra den 1. januar 2001 kun få creditlempelse for tysk skat af lønindkomsten, idet hun efter aftale efter artikel 17 i EØF-forordning 1408/71 fortsat var omfattet af dansk lovgivning om social sikring og dermed ikke betalte sociale bidrag i Tyskland.	
<u>SKM2006.218.ØLR</u>	Artikel 34. De tyske skattemyndigheder havde efter DBO'en mellem Tyskland og Danmark anmodet de danske skattemyndigheder om at inddrive et tysk skattekrav for indkomståret 1994 hos en dansk statsborger. Idet fogedretten fandt, at det tyske skattekrav ikke var forældet efter såvel danske som tyske forældelses-regler, efter DBO'ens artikel 34, blev et af Helsingør Kommune foretaget udlæg opretholdt. I den forbindelse fandt fogedretten ikke, at spørgsmålet om fastsættelse af forfaldsdato for et tysk skattekrav kunne fastsættes efter andre regler end de tyske regler. Fogedretten lagde derfor til grund, at forfaldsdatoen var som oplyst af de tyske skattemyndigheder. Østre Landsret traf afgørelse om, at den af Helsingør Kommune foretagne udlægsforretning hos en dansk statsborger for et tysk skattekrav skal nyde fremme. Et af Helsingør Kommune foretaget udlæg efter DBO'ens artikel 33 hos en dansk statsborger for et tysk skattekrav for indkomståret 1994 blev derfor opretholdt. Landsretten lagde til grund, at det tyske skattekrav senest var forfaldet på udlægsdatoen, og at det tyske skattekrav ikke var forældet efter de tyske og danske regler, hverken da de tyske skattemyndigheder foretog skatteansættelsen, eller da Helsingør Kommune foretog udlæg.	
Byretsdomme		

<u>SKM2021.544.BR</u>	Artikel 4. Sagsøgeren havde bopæl og var fuld skattepligtig i både Danmark og Tyskland. Sagen angik, om sagsøgeren var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark eller Tyskland, hvilket afhang af, med hvilken stat han havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser). Retten lagde blandt andet vægt på, at sagsøgeren og hans kone tog bopæl i Danmark, hvor de i fællesskab erhvervede en ejendom, og at hans kone og børn forblev i Danmark, da han fik arbejde i Tyskland i 1999 og igen fra 2009 og fremefter. Sagsøgeren lejede bolig i Tyskland, og han oppebar hele sin lønindkomst fra Tyskland, men overførte større beløb til ægtefællernes fælles konto i Danmark. Retten lagde endvidere vægt på, at sagsøgeren tilbragte næsten alle weekender og fridage i Danmark, og at sagsøgeren ikke havde godtgjort, at han havde andre væsentlige personlige interesser i Tyskland ud over nogle sociale relationer i tilknytning til hans arbejdsliv. Efter en samlet bedømmelse af sagsøgerens tilknytning til henholdsvis Danmark og Tyskland fandt retten, at sagsøgeren var hjemmehørende i Danmark. Skatteministeriets påstand om frifindelse er herefter taget til følge.	
Landsskatteretten		
<u>SKM2023.623.LSR</u>	Artikel 5. Sagen angik et bindende svar, hvor Skatterådet ikke kunne bekræfte, at et tysk selskab efter ændring af aktiviteten i et dansk datterselskab ikke ville etablere et fast driftssted i Danmark. Efter en konkret vurdering fandt Landsskatteretten, at det tyske selskab ikke ville etablere fast driftssted i Danmark efter agentreglen i henhold til artikel 5, stk. 5, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Landsskatteretten lagde vægt på, at det danske datterselskab hverken havde en formel eller reel fuldmagt til at indgå kontrakter, der var bindende for det tyske selskab. Således som spørgsmålet om bindende svar var oplyst, kunne det efter Landsskatterettens opfattelse ikke udelukkes, at det tyske selskab besluttede ikke at godkende en kundekontrakt, som var forhandlet af det danske datterselskab, henset til at de væsentligste vilkår i kontrakten ikke på forhånd var fastlagt af det tyske selskab. Det forhold, at det danske datterselskab optog ordrer fra kunderne, kunne ikke føre til et andet resultat. De ordrer, som kunderne afgav til det danske datterselskab, var ifølge det oplyste baseret på vilkårene i de af det tyske selskab godkendte kontrakter. Det danske datterselskab kunne derfor ikke anses for at besidde en aktuel fuldmagt til at indgå bindende kontrakter på baggrund heraf.	Skatterådets bindende svar er offentliggjort som <u>SKM2021.670.SR.</u>

	Landsskatteretten ændrede derfor Skatterådets besvarelse af det bindende svar til et "Ja".	
<u>SKM2006.462.LSR</u>	Artikel 18. Pensionsudbetalinger fra Baden-Württembergische Versorgungsanstalt für Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte er omfattet af artikel 18, stk. 2.	
<u>SKM2001.26.LSR</u>	Artikel 15. Ved opgørelse af opholdsdage i Tyskland efter artikel 15, stk. 2, medregnes både arbejdsdage og fridage.	
TfS 1995, 752 LSR	Artikel 24. Ved lempelsesberegningen skal udenlandsk indkomst nedsættes med fagligt kontingent, hvorimod udgifter til arbejdsløshedsforsikring og efterlønsordning ikke reducerer den udenlandske indkomst.	
Skatterådet og Ligningsrådet		
► <u>SKM2024.608.SR</u> ◀	► Artikel 4. Spørger ville flytte fra Tyskland til Danmark for at arbejde som au pair hos en dansk værtsfamilie i ca. 11 måneder. Spørgers bopæl i Tyskland blev bevaret under opholdet i Danmark, og spørger ville efter opholdet i Danmark igen tage ophold i Tyskland. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger, under det midlertidige ophold i Danmark, skulle anses for at være hjemmehørende i Tyskland i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Spørger havde i den konkrete sag kun fast bolig til rådighed i Tyskland ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. ◀	
► <u>SKM2024.583.SR</u> ◀	► Artikel 4 og 19. Pr. 1. september 2023 tiltrådte Spørger et fast fuldtidsarbejde på et forskningsinstitut i Tyskland, der hørte under H1. H1 var en non-profit forskningsorganisation og institutterne under H1 var selvejende institutioner. Fra den 4. september 2023 til 1. oktober 2023 boede Spørger midlertidigt i en gæstelejlighed på instituttet. Fra 1. oktober 2023 til 31. januar 2025 havde Spørger lejet en lejlighed i Tyskland. Spørger ejede derudover en bolig i Danmark, hvor hendes ægtefælle og barn var blevet boende, efter hun var flyttet til Tyskland. Skatterådet bekræftede, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter	

artikel 4 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, da det var i denne stat, hvor hun sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold, dog først fra og med den 1. oktober 2023, hvor Spørger fik fast bolig til rådighed i Tyskland.

Skatterådet bekræftede derudover, at fordeling af beskatningsretten til lønindkomsten fra H1 skulle ske i henhold til artikel 19, stk. 1, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, der angår løn til offentligt ansatte. Det var Skatterådets opfattelse, at H1 skulle anses som en statsinstitution, sådan som det ifølge praksis også er tilfældet for danske universiteter, der også er selvejende institutioner. Det var henset til, at H1 var etableret på grundlag af tysk lovgivning, at institutterne under H1 var selvejende institutioner, men finansieret af Bundesregierung og det relevante Bundesland, sådan at den væsentligste del af indtægterne kom fra statslige tilskud, samt at institutterne var underlagt offentlig revision. ◀

SKM2024.79.SR

Artikel 4. Spørger var pr. 1. august 2023 blevet ansat i Tyskland hos et tysk selskab. Spørger ville derfor fremover bo, arbejde og hovedsageligt opholde sig i Tyskland. Spørger ejede en bolig i Danmark, hvor hans ægtefælle og børn var blevet boende efter Spørger var flyttet til Tyskland.

Skatterådet bekræftede, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, ifølge artikel 4, stk. 2, litra b, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det var Skatterådets opfattelse, at det ikke med fornøden sikkerhed kunne fastslås i hvilken af de to stater, Spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser, idet Spørger havde personlige og økonomiske interesser i både Danmark og Tyskland. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4, stk. 2, litra a (om midtpunkt for livsinteresser), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. At Spørgers ægtefælle planlagde at fraflytte Danmark ca. 2 år senere kunne efter Skatterådets opfattelse ikke føre til et andet resultat på det tidspunkt, hvor Spørger flyttede til Tyskland. Praksis om ophør af fuld skattepligt efter dansk intern ret kunne efter Skatterådets opfattelse heller ikke føre til et andet resultat.

Spørgers ophold i Tyskland var dog af varig og ikke tidsbegrænset karakter, og Spørger forventede

	at opholde sig væsentligt mere i Tyskland end i alle andre stater enkeltvist, herunder Danmark. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4, stk. 2, litra b (om sædvanligt ophold), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, ville have ophold. I spørgsmål 3 ønskedes det lagt til grund, at Spørgers ophold i Danmark var større, end hvad der var beskrevet i de faktiske forhold som grundlag for besvarelse af spørgsmål 1 og 2. Besvarelse af spørgsmål ville derfor indebære vurdering af alternative fakta, hvorfor Skatterådet afviste at besvare spørgsmålet, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, og Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A.A.3.9.1.	
SKM2023.178.SR	Artikel 5. Skatterådet kunne bekræfte, at der ikke forelå et fast driftssted i Danmark, idet gaslageret ikke opfyldte alle betingelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, da det efter konkret vurdering af de foreliggende oplysninger, var Skatteskattestyrelsens vurdering, at virksomheden i Danmark havde karakter af at være af forberedende eller hjælpende art. Spørgers virksomhed i Danmark bestod alene i midlertidig opbevaring af egen gas indtil den blev videresolgt.	
SKM2023.158.SR	Artiklerne 4 og 15. Spørger var flyttet fra Danmark, og spørger ville for en længere og ikke afgrænset periode fremover bo, arbejde og hovedsageligt opholde sig i Tyskland. Skatterådet fandt, at spørger havde stærke økonomiske interesser i Tyskland, hvor han havde sine erhvervsinteresser. Spørger havde også personlige interesser i Tyskland, herunder deltagelse i kulturelle aktiviteter og sport. Spørger havde samtidig stærke personlige interesser i Danmark, idet hans ægtefælle boede i Danmark. På baggrund af en helhedsvurdering af spørgers ovennævnte livsinteresser, fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, jf. OECD's kommentar 10 til artikel 4, med hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser og dermed spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a). Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra	

a) (midtpunkt for livsinteresser) i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Det var oplyst, at spørger forventedes at opholde sig i Tyskland i mindst 240 dage i 2023. Ligeledes forventede spørger i de efterfølgende år og så længe opholdet i Tyskland varede, at spørger i langt overvejende grad opholdt sig væsentligt mere i Tyskland end alle andre stater, herunder Danmark, tilsammen.

Skatterådet fandt på den baggrund, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, ville have ophold.

Spørger arbejdede for et kinesisk selskab med filial i Tyskland. Filialen var en del af det kinesiske selskab. Dette indebar, at der forelå en såkaldt triangulær situation, idet der var tre lande (Tyskland, Danmark og Kina), der potentielt kunne påberåbe sig en beskatningsret til spørgers indkomst.

Selvom arbejdet udførtes for det kinesiske selskab med arbejdssted ved dette selskabs filial i Tyskland, skulle dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland imidlertid anvendes ved vurderingen af beskatningsret til indkomsten, når der var tale om arbejde udført en person, som var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland.

Skatterådet kunne bekræfte, at det vederlag, spørger modtog fra sin kinesiske hvervgiver for arbejde udført i Tyskland, imens spørger havde skattemæssigt hjemsted i Tyskland, kun kunne beskattes i Tyskland, jf. artikel 15, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

SKM2023.147.SR

Artiklerne 4 og 21. Spørger skulle opholde sig 2 år i Tyskland for at forske, hvorefter spørger vendte tilbage til Danmark. Der var således tale om et på forhånd aftalt midlertidigt ophold i Tyskland. Hun var fortsat fuldt skattepligtig her til landet.

Skatterådet fandt, at et på forhånd aftalt midlertidigt ophold på to år i et land kunne være tilstrækkeligt til at etablere de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser) i dette land, forudsat omstændighederne i øvrigt talte herfor.

På baggrund af en samlet vurdering af spørgers personlige og økonomiske interesser i den omhandlede periode fandt Skatterådet, at spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser) i

Tyskland, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra a). Skatterådet kunne derfor bekræfte, at spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland.

Skatterådet fandt, at den del af legatet, der var tildelt til dækning af spørgers private udgifter til kost og logi mv., ikke var omfattet af skattefriheden i LL § 7 K, stk. 4, jf. ovenfor, og den ville derfor være skattepligtig efter SL § 4, stk. 1, litra c.

Da spørger var hjemmehørende i Tyskland, fandt Skatterådet, at det fulgte af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 21, stk. 1, at det omhandlede beløb fra fonden kun kunne beskattes i Tyskland.

SKM2023.79.SR

Artikel 4. Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted.

For så vidt angik spørgers personlige interesser i Danmark, ville spørger have sin ægtefælle og deres børn bosiddende i Danmark. De ældste børn var flyttet hjemmefra. Det yngste barn skulle bo sammen med moderen og gå i gymnasium. Spørger ville alene komme til Danmark i forbindelse med weekender og ferie. Spørgers ægtefælle ville efter flytningen til Danmark besøge ham i Tyskland forventeligt en til to weekender om måneden, samt i ferier. Ægtefællen ville ligeledes besøge spørger på hverdage. Ægtefællen ville opholde sig mindst 30 % af tiden i Tyskland.

Spørger havde etableret venskaber i Tyskland, og han var medlem af et fitnesscenter der.

Spørger ville således have personlige interesser i både Danmark og Tyskland.

Spørgers erhvervsinteresser var næsten udelukkende i Tyskland, hvor han varetog et job som direktør for et datterselskab i en dansk koncern (han havde dog også en lejeindtægt fra Danmark).

Skatterådet fandt, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, i hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser (midtpunkt for livsinteresser), jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a).

Skatterådet fandt, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.

SKM2023.4.SR

Artikel 10. Skatterådet bekræftede, at den danske lovgivning var EU-stridig, og at den danske udbyttebeskatning skulle frafaldes. Sagen vedrørte dansk kildeskat i relation til investering gennem et tysk investeringsfond, der ejede datterselskabsaktier i et dansk selskab. Den pågældende investeringsfond var begrænset skattepligtig af udbytte fra det danske datterselskab, og der kunne ikke ske en nedsættelse af udbytteskatten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller efter den interne regel i selskabsskatteloven, der ikke gælder for udbytte af datterselskabsaktier. En tilsvarende dansk investeringsfond ville imidlertid være helt skattefritaget af datterselskabsudbytter. Denne forskelsbehandling kunne ikke begrundes med tvingende almene hensyn, og der syntes ikke at foreligge omgåelse, hvorfor der kunne ske en nedsættelse af udbytteskatten til 0 med henvisning til bestemmelsen om etableringsfrihed i TEUF artikel 49. Derudover bekræftede Skatterådet, at der efter de interne danske regler heller ikke skulle ske en beskatning af renter.

SKM2022.357.SR

Artikel 5. Spørger ønskede bekræftet, at det tyske selskab H1 ikke fik et fast driftssted i Danmark som følge af, at der blev ansat en dansk medarbejder i det danske koncernselskab H2. Den danske medarbejder skulle fungere som Nordisk Sales Manager for et særligt forretningsområde i H-koncernen, som blev varetaget af det tyske selskab.

Medarbejderens opgaver bestod bl.a. i at undersøge markedet og skabe kontakt til kunder og præsentere dem for H1's produkter og ydelser, som var avancerede kundespecifikke produkter. Medarbejderen indsamlede kundens ønsker og behov og videreformidle disse til H1, som derefter foretog en behovsanalyse og udarbejdede et konkret tilpasset tilbud til kunden, hvorefter kontrakt- og prisforhandling blev foretaget af H1.

Det var Skatterådets opfattelse, at medarbejderen i H2 var en ikke-uafhængig repræsentant for H1, som handlede på det udenlandske selskabs vegne. Aktiviteten skulle derfor vurderes ud fra "agent-reglen" i selskabsskattelovens § 2, stk. 4, og den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 5.

Skatterådet fandt samlet set, at medarbejderens aktiviteter ikke var af en sådan karakter, at H2 kunne siges at spille en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt blev indgået uden væsentligt at blive ændret af H1. Skatterådets kunne herefter bekræfte, at medarbejderens aktiviteter i H2 ikke medførte, at H1 fik fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 4.

<u>SKM2022.293.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet fandt, at et tysk selskab (spørger), der påtænkte at udlicitere en opgave med on-site IT-support til en underleverandør, som skulle ydes til et dansk selskab, ville få fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Der blev lagt vægt på, at spørger rådede over et forretningssted på det danske selskabs forskellige kontorer i Danmark, og at underleverandøren fra de forskellige kontorer ville udøve Spørgers virksomhed for spørgers økonomiske regning og risiko i en længere periode på mellem 3 og 5 år. Dertil kom, at spørger havde en medarbejder, der kom til Danmark og førte tilsyn med underleverandøren, hvilket bidrog til spørgers virksomhedsudøvelse i Danmark.
<u>SKM2022.250.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet fandt, at spørger (et tysk selskab), fik fast driftssted i Danmark grundet det arbejde, som en salgsmedarbejder med bopæl i Danmark udførte for spørger i Danmark. Der blev lagt særlig vægt på, at medarbejderen bidrog til salget til spørgers kunder, og at medarbejderen bl.a. havde til opgave at udvikle det nordiske marked, hvilket omfattede kontakt til nye potentielle kunder. Placeringen af medarbejderen i Danmark måtte derfor anses for at have selvstændig værdi for spørger, da Spørger måtte antages at have en forretningsmæssig interesse i at have Medarbejderen placeret i Danmark i nærheden af spørgers kunder. Arbejdet i Danmark skyldtes således ikke alene private forhold. Det var ikke afgørende for vurderingen, at medarbejderens arbejde relateret til det danske marked på daværende tidspunkt maksimalt udgjorde 5% af medarbejderens samlede arbejdstid. Det var derimod afgørende, at medarbejderen faktisk udførte mellem 40-50% af arbejdet i Danmark.
<u>SKM2022.143.SR</u>	Spørgeren havde sin bopæl i Danmark og havde en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning som led i sin ansættelse hos H1 A/S. I forbindelse med sin ansættelse arbejdede spørgeren delvis i Tyskland, hvor han var begrænset skattepligtig efter tysk skattelovgivning. I Tyskland blev spørgeren beskattet af den danske pensionsordning, hvorved den tyske skat blev beregnet af en højere indkomst end i Danmark. Spørgeren var berettiget til lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Spørgsmålet var, hvordan denne lempelse skulle gøres op, når lønindkomsten vedrørende arbejdet i Tyskland blev opgjort forskelligt efter danske og tyske skatteregler. Skatterådet bekræftede, at spørgeren kunne opnå lempelse for den fulde tyske skat opgjort efter tyske skatteregler ved den danske beskatning af spørgerens lønindkomst. Lempelsen kunne dog ikke overstige den danske skat af lønindkomsten opgjort

	efter danske skatteregler. Et spørgsmål om anvendelse af pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 4 om skattefrihed for udbetalinger fra pensionsordningen bortfaldt.	
<u>SKM2022.97.SR</u>	Sagen omhandlede en tysk alternativ investeringsfond (Spørger), der ejede 100% af anparterne i et dansk ejendomsselskab (datterselskab). I spørgsmål 1 kunne Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke skulle anses som begrænset skattepligtig til Danmark i relation til udbytte udloddet fra det danske datterselskab. Skatterådet fandt, at Spørger var omfattet af fordelingsbestemmelserne i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst om beskatning af indkomst og formue, og at Spørger med stor sandsynlighed ville blive anset for at være retmæssig ejer af udbyttet. Skatterådet understregede, at spørgsmålet om retmæssig ejer udgør en transaktionsbestemt vurdering, der altid skal foretages for hver enkelt udbytteudlodning. Skattepligten omfatter ikke udbytter af datterselskabsaktier, når beskatningen af udbytter skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 5. pkt. Idet Spørger som udgangspunkt vurderes at være berettiget til nedsættelse af udbytteskatten efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 10, stk. 3, havde Spørger således en fordel (skattefritagelse) efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. I spørgsmål 2 kunne Skatterådet bekræfte, med henvisning til begrundelsen i spørgsmål 1, at Spørger ikke skulle anses som begrænset skattepligtig til Danmark i relation til renter af kontrolleret gæld, hvor låntageren var det danske datterselskab.	
<u>SKM2022.7.SR</u>	Artikel 5. Spørger drev en konsulentvirksomhed, hvor udenlandske virksomheder kunne købe ydelser med henblik på salg rettet mod det nordiske marked. Skatterådet kunne bekræfte, i overensstemmelse med spørgers opfattelse, at spørger ikke statuerede fast driftssted i Danmark, jf. artikel 5 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst i relation til de tyske virksomheder, som måtte købe en salgsydelse af spørger. Skatterådet fandt, at spørger herunder spørgers medarbejdere ville være uafhængige af de tyske	

	virksomheder blandt andet fordi, at virksomhederne ikke kunne tilrettelægge spørgers arbejde, og fordi spørger havde flere andre kunder end de tyske virksomheder. Det blev lagt til grund for besvarelsen, at de tyske virksomheder ikke selv råder over et fast forretningssted i Danmark.	
<u>SKM2021.669.SR</u>	Artikel 5. Spørger ejede to husbåde beliggende i Danmark, hvor Spørgers formål var at sælge og korttidsudleje husbådene. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørgers udlejning af husbåde til fritidsformål ikke udgjorde en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark. Skatterådet fandt, at Spørger havde et fast forretningssted i Danmark til sin disposition, og at der gennem det faste forretningssted blev udøvet virksomhed. Virksomheden blev udøvet via Spørgers tyske medarbejder og en dansk underleverandør, der rengør husbådene.	
<u>SKM2021.584.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet fandt at det ikke ville føre til etablering af fast driftssted efter SEL § 2, stk. 1, litra a, hvis Spørgers medarbejder udførte størstedelen af sit arbejde fra hjemmekontoret i Danmark. Skatterådet fandt at medarbejderens påtænkte arbejde fra sit hjemmekontor udelukkende var begrundet i private forhold. Der blev lagt vægt på medarbejderens jobfunktion, som bestod i at overvåge og gennemføre udviklingsrelateret forskningsprojekter i afrikanske lande. Medarbejderens arbejde var ikke salgsrelateret eller rettet mod kunder. Ligeledes blev der lagt vægt på, at spørger ikke havde nogen forretningsmæssig interesse eller fordel af medarbejderens tilstedeværelse i Danmark, henset til at spørger var en nonprofit organisation som ikke havde kunder i kommerciel forstand.	
<u>SKM2021.539.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke fik fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, som følge af medarbejderens aktivitet i Danmark. Spørger var et tysk selskab som beskæftigede sig med fremstilling, marketing og distribution af kemiske produkter. Spørger havde ansat en dansk medarbejder, som var bosat i Danmark og udførte størstedelen af sit arbejde for spørger fra medarbejderens hjemmekontor. Spørger havde dog ingen forretningsmæssig interesse i eller fordel af, at medarbejderen udførte sit arbejde fra Danmark. Ud fra de fremlagte oplysninger fandt Skatterådet at Spørgers tilstedeværelse i Danmark alene var begrundet i medarbejderens personlige forhold, som Spørger havde taget hensyn til.	

<u>SKM2021.512.SR</u>	Artikel 4. Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted. Spørger havde opnået ansættelse i Danmark. Henset til, at spørgers fortsatte tilværelse og familie og sociale forhold var i Tyskland, og at spørger var medejer og direktør i et firma i Tyskland og havde øvrige investeringer i Tyskland, fandt Skatterådet efter en samlet konkret vurdering, at spørger måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, da det var den stat, hvor han havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra a.	
<u>SKM2021.511.SR</u>	Artikel 4. Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande hun havde skattemæssigt hjemsted. Henset til, at spørgers fortsatte tilværelse og familie og sociale forhold var i Tyskland, og at spørgers indtægter alene kom fra Tyskland, fandt Skatterådet efter en samlet konkret vurdering, at spørger måtte anses for at være hjemmehørende i Tyskland, da det var den stat, hvor hun havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra a.	
<u>SKM2021.461.SR</u>	Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted. Skatterådet fandt, at spørgers personlige interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, da det var Danmark, hvor hans hustru og børn boede, og hvor hans familieliv hovedsageligt var. Spørgers økonomiske interesser derimod talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Tyskland, da spørgers indtægter alene kom fra Tyskland. Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at det ikke kunne afgøres, i hvilket stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold. Efter det oplyste opholdte spørger sig hyppigere i Tyskland end i Danmark. Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger måtte anses for at være hjemmehørende i Tyskland, da det var den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold.	

SKM2021.415.SR

Artikel 5. Spørger, der var et schweizisk selskab (H1) havde et tysk datterselskab (H2). Spørgers kunder var primært beliggende i Schweiz, Tyskland, og Østrig. Spørger havde ikke nogen danske kunder. H2 havde under Corona pandemien ansat en salgsmedarbejder og en supportmedarbejder, der begge boede i Danmark. Begge medarbejdere ville under Corona pandemien udelukkende arbejde fra deres respektive hjemmekontorer og ville efter Corona pandemien arbejde mindst 85% af tiden fra deres hjemmekontorer.

Det blev bekræftet, at de to medarbejdere i Danmark ikke ville udgøre et skattemæssigt fast driftssted for H1 eller H2, hverken under Corona pandemien eller efter Corona pandemien, da de to danske medarbejders hjemmekontorer ikke udgjorde et fast sted. Der blev herved lagt særlig vægt på, at spørger ikke havde nogen interesse i, at medarbejderne arbejdede i Danmark, at spørger primært havde fokus på Tyskland, Schweiz og Østrig og ikke havde til hensigt at henvende sig til det danske marked eller markeder i det danske nærområde, at ansættelsen af de to danskere således ikke var et surrogat for etablering på det danske marked, og at spørger ikke havde krævet, at de to danskere skulle arbejde fra deres hjemmekontorer i Danmark. Endvidere udgjorde salgsmedarbejderen ikke en afhængig agent, eftersom al kontraktforhandling blev udført af H1 og alle endelige aftaler med kunder skulle godkendes og underskrives af H1.

Det blev endvidere bekræftet, at det ikke ville medføre fast driftssted, hvis spørger erhvervede en dansk kunde, men som de to danske medarbejdere ikke havde haft eller fik kontakt til. Det blev herved lagt til grund, at der alene ville være tale om en enkeltstående dansk kunde, at spørger fortsat primært havde fokus på kunder i Tyskland, Østrig og Schweiz, og at de danske medarbejdere på intet tidspunkt havde kontakt til eller betjente den danske kunde.

SKM2021.348.SR

Artikel 5. Skatterådet bekræftede, at et tysk selskab, som solgte udstyr til grossister i Danmark og Norge, ikke fik skattemæssigt fast driftssted i Danmark, fordi selskabet ansatte en medarbejder i Danmark (produktspecialist), som bl.a. skulle besøge grossisterne i Danmark og Norge og uddanne deres sælgere i anvendelsen af det tyske selskabs produkter, hjælpe grossisterne med at organisere træning/uddannelse af slutbrugere samt deltage i messer og kongresser, hvor A repræsenterede det tyske selskab. Når A ikke var "på farten" udførte A administrative opgaver fra sit hjemmekontor.

Det blev vurderet ud fra det oplyste om medarbejderens arbejdsopgaver, at der alene var tale om opgaver af hjælpende eller forberedende karakter for det tyske selskab, hvorfor betingelserne

for fast driftssted ikke var opfyldt.

SKM2021.158.SR

Artikel 4. Da spørger er fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skal der tages stilling til, i hvilket af de to lande, han har skattemæssigt hjemsted. Spørgers hustru og voksne børn bor i Danmark. Når spørger er i Danmark, bor han sammen med hustruen i hendes hus, hvor han tilbringer det meste af sin fritid. Han bruger det meste af sin fritid på pasning af huset og familie. Familielivet er hovedsageligt i Danmark. I Tyskland har spørger en lejlighed på 42 m². Spørger arbejder mange timer for selskabet H1 GmbH. Skatterådet finder, at spørgers personlige interesser taler for, at han skal anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Danmark, hvor hans hustru og voksne børn bor, hvor han selv opholder sig i det meste af sin fritid, og hvor hans familieliv hovedsageligt er. Spørger har ingen nævneværdige indkomster fra kilder i Danmark. Spørgers indkomst og formue er helt og holdent knyttet til selskabet H1 GmbH, som han ejer (50 %) og er direktør for. Skatterådet finder, at spørgers økonomiske interesser taler for, at spørger skal anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Tyskland, da spørgers indtægter kommer fra Tyskland, hvor driften af virksomheden H1 GmbH foregår. Spørger har pt. ikke indtægter fra Danmark. Spørgeren har således sine væsentligste personlige forbindelser til Danmark, og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Tyskland. Skatterådet finder efter en samlet konkret vurdering, at det ikke kan afgøres, i hvilken stat spørgeren har midtpunkt for sine livsinteresser. Skatterådet finder, at spørger må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, jf. artikel 4, stk. 2, litra b), i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet spørger sædvanligvis opholder sig i Danmark.

SKM2020.482.SR

Artikel 4/10. Skatterådet fandt, at Fonden i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten skulle betragtes som en "anerkendt pensionskasse", der var hjemmehørende i overenskomstens forstand, idet samtlige investorer i fonden var tyske pensionskasser. Det fulgte herefter af artikel 10, stk. 3 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, at kildestatens beskatning ikke måtte overstige 5 pct. af bruttobeløbet af udbytte, hvis den retmæssige ejer af udbyttet var et selskab, som direkte ejede mindst 10 pct. af kapitalen i det udbyttebetalende selskab.

<u>SKM2020.480.SR</u>	Artikel 4. Spørger var tysk statsborger og havde bolig i Tyskland, men havde desuden erhvervet en helårsbolig i Danmark, som ægtefællen og børnene var flyttet ind i. Spørger havde det meste af sin arbejdstid i Tyskland, mens han i weekender opholdt sig i Danmark med familien. Skatterådet fandt, at Spørger efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra c, var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland henset til, at Spørger havde tysk statsborgerskab.
<u>SKM2020.428.SR</u>	Artikel 4. Spørger, der var en tysk ejendomsfond, ønskede bekræftet, at fonden var hjemmehørende i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts forstand, således at fonden kunne påberåbe sig overenskomstens bestemmelser. Da fonden alene var skattepligtig af indkomst fra tyske kilder, skulle det vurderes, om overenskomstens artikel 4, stk. 1, litra a, 2. pkt., fandt anvendelse. I vurderingen henså Skatterådet bl.a. til, at fonden skattemæssige forhold var omfattet af bestemmelsens ordlyd, at der var støtte for udelukkelsen i modeloverenskomstens formål og hensigt samt formålet med den specifikke bestemmelse, der netop havde til formål at udelukke personer, der ikke var undergivet den fulde skattepligt, og at fonden ikke var omfattet af undtagelsen i modeloverenskomstens kommentarer, pkt. 8.3, til artikel 4, idet Tyskland almindeligvis baserede sin beskatning på globalindkomstprincippet. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at fonden var hjemmehørende i dobbeltbeskatningsoverenskomstens forstand.
<u>SKM2020.433.SR</u>	Artikel 5. Spørger ønskede bekræftet, at Spørgers ansættelse af en medarbejder i Danmark til varetagelse af salgsaktiviteter i Tyskland og et antal øvrige europæiske lande ikke førte til, at Spørger fik et skattemæssigt fast driftssted i Danmark. Dette kunne dog ikke bekræftes. Medarbejderen i Danmark ville udføre en del af sit arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark, og henset til at der var tale om en ledende salgsmedarbejder, der udøvede en kerneopgave for virksomheden og havde en bærende rolle for virksomhedens indtjening, kunne medarbejderens funktion ikke anses for udelukkende at være af hjælpende eller forberedende karakter.
<u>SKM2020.208.SR</u>	Artikel 5. Spørger, der var en tysk virksomhed, havde en dansk medarbejder. Medarbejderen skulle i en periode på 6 måneder arbejde fra et hjemmekontor i Danmark. Spørger havde oplyst, at der ville blive udøvet kernevirksomhed fra medarbejderens hjem. Medarbejderen skulle arbejde 3 dage om måneden i Tyskland, og resten af

	månedene i Danmark. Skatterådet svarede imod spørgers ønske, at spørger fik fast driftssted i Danmark.	
<u>SKM2019.488.SR</u>	Artikel 5. Spørger var et tysk selskab, hvis aktivitet var at mægle med brændstof til skibe og relaterede services. Skatterådet bekræftede, at spørger havde fast driftssted i Danmark. Medarbejderens hjemmekontor ansås således for et fast forretningssted, hvorfra medarbejderen løbende arbejdede. Da medarbejderen modtog instrukser og løn fra spørger, ansås medarbejderen for at udøve selskabets virksomhed i Danmark i den betydning, som det fremgår af kommentarerne til artikel 5 i OECD's Modeloverenskomst 2017.	
<u>SKM2019.290.SR</u>	Artikel 4. Spørger havde stiftet et dansk selskab og ønskede at bo og arbejde i Danmark. Spørgers familie blev boende i Tyskland. Skatterådet svarede på spørgsmål om indtræden af fuld dansk skattepligt og spørgsmål om skattemæssigt hjemsted ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Skatterådet svarede, at der indtrådte fuld dansk skattepligt, og at spørger blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark på grundlag af sit ophold her i landet.	
<u>SKM2019.64.SR</u>	Artikel 4. Skatterådet svarer, at Spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med erhvervelse af en ejendom her i landet, men at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, hvor Spørger arbejder og sædvanligvis opholder sig. Skatterådet svarer også, at Tyskland har beskatningsretten til Spørgers løn for arbejde udført i Tyskland og Danmark. Et spørgsmål om kørsel i en bil i Danmark på tyske nummerplader afvises. Skatterådet svarer endelig, at Spørger ikke kan opnå fradrag for dobbelt husførelse og befordring.	
<u>SKM2019.63.SR</u>	Artikel 15 og 19. Skatterådet svarede at beskatningsretten til et beløb, som er betalt som et udligningstillæg fra offentlige midler i Tyskland til en lærer, som er midlertidigt ansat og arbejder i Danmark, tilkommer Danmark ifølge den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.	
<u>SKM2018.545.SR</u>	Artikel 18. Spørgeren ønsker at flytte med sin ægtefælle til Danmark, og ønsker svar vedr. beskatningen af sine tyske pensioner. Skatterådet bekræfter, at Tyskland efter ægteparrets etablering af skattemæssigt hjemsted i Danmark fortsat kan beskatte tysk social pension og tysk privat pension, som vedrører spørgerens tidligere tyske ansættelsesforhold. Det fremgår også af svaret, at Danmark beskatter pensionerne som nyt bopælsland og lempet for dobbeltbeskatningen.	

<u>SKM2018.525.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med spørgers ønske, at spørgers ansættelse af en fast medarbejder i Danmark, der skulle samle oplysninger om de skandinaviske lande, ikke medførte et fast driftssted i Danmark, idet det lagdes til grund, at de indsamlede oplysninger ikke bearbejdedes eller redigeredes i Danmark, men blev videresendt ubearbejdet til Tyskland, hvor redigeringen skulle ske, og at der med arbejdet i Danmark alene var tale om en beskrivelse af fakta.	
<u>SKM2018.251.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede imod spørgers ønske, at H1 GmbH fik fast driftssted i Danmark, jf. art. 5, stk. 3, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst for den kontrakt, der var indgået med H2 ApS.	
<u>SKM2017.651.SR</u>	Artikel 18. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at udbetalinger fra en privat pensionsordning i Danmark var skattefri i Danmark. Spørger, der bor og er skattepligtig i Tyskland, havde tidligere været hjemmehørende i Danmark i en del af den periode, hvor der havde været indbetalt til pensionsordningen med bortseelsesret. Efter DBO'en mellem Danmark og Tyskland, artikel 18, stk. 4, kunne Danmark som kildeland beskatte udbetalinger, når spørger tidligere havde været hjemmehørende i Danmark.	
<u>SKM2017.519.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers aktiviteter ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark. En tysk virksomhed drev virksomhed med handel med teknisk udstyr i Danmark. Virksomheden havde ansat en salgsmedarbejder og en servicemedarbejder, der skulle udføre forskellige aktiviteter i Danmark for den tyske virksomhed. Det kontorarbejde, der skulle udføres i salgsmedarbejderens private hjem, blev udført i tilknytning til hans arbejde for spørgeren. I det konkrete tilfælde blev aktiviteten anset at udgøre et fast driftssted i Danmark. Skatterådet kunne henvise til <u>SKM2017.213.SR</u> .	
<u>SKM2017.515.SR</u>	Artikel 5. Et tysk byggeselskabs aktiviteter i Danmark udgjorde ikke et fast driftssted efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 5, stk. 2 og stk. 4.	
<u>SKM2017.496.SR</u>	Artikel 20. Skatterådet kunne bekræfte, at det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, at Danmark ikke kan beskatte spørgers ph.d.-legat, som var udbetalt fra Tyskland.	
<u>SKM2017.495.SR</u>	Artikel 20. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger, som var ph.d.-studerende, ikke skulle betale skat i Danmark af det stipendium, hun ville modtage fra en fond i Tyskland.	
<u>SKM2017.213.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der efter ansættelsen af salgsmedarbejder i Danmark fortsat ikke var etableret et fast driftssted i Danmark for Spørger. Selskabet var derfor begrænset skattepligtigt efter reglerne i SEL § 2, stk.1, litra a.	

<u>SKM2017.106.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet bekræftede, at den tyske virksomhed A's aktiviteter i Danmark ikke ville udgøre et fast driftssted i Danmark i henhold til artikel 5, stk. 3, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, når der hensås til, at A påtænkte at udføre det som projekt 2 beskrevne byggearbejde, og at A tidligere havde udført det som projekt 1 beskrevne byggearbejde på samme ejendom og for samme ordregiver. Der var ved besvarelsen lagt til grund, at byggepladsen måtte anses for opgivet i perioden mellem projekt 1 og projekt 2, og at der ikke mellem parterne var indgået en rammeaftale vedrørende arbejder på ordregivers ejendom. Perioden mellem projekt 1 og projekt 2 fandtes ikke at skulle medregnes, når det skulle vurderes, om A fik fast driftssted i Danmark. Projekt 2 omfattede en aktiv byggeperiode på 6 - 7 måneder og en planlagt pause på 3 måneder. Allerede fordi byggeperioden ikke oversteg 12 måneder, fik A ikke fast driftssted i Danmark, såfremt projekt 2 blev iværksat.	
<u>SKM2016.568.SR</u>	Skatterådet svarede, at et tysk selskabs aktiviteter i Danmark med vedligeholdelse og teknisk service på to vindturbiner i en vindkraftpark udgjorde et fast driftssted efter art. 5, stk. 1 eller stk. 3 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der var indgået en femårig kontrakt om vedligeholdelsesarbejde, og det tyske selskab forventedes at være til stede i vindmølleparken 120-150 dage om året.	
<u>SKM2016.250.SR</u>	Artikel 5. Selskab A, et tysk selskab, havde indgået kontrakt vedrørende isolering af to skibe (levering af materiel og ydelser) og ombygning af to skibe indvendigt (interiør og design). Aktiviteternes varighed i Danmark udgjorde mere end 12 måneder. Skatterådet fandt, at aktiviteterne medførte, at A fik fast driftssted i Danmark, jf. artikel 5, stk. 3, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, der indholdsmæssigt svarer til artikel 5, stk. 3, i OECDs Modeloverenskomst. Skatterådet fandt i den forbindelse, at bygge-, anlægs- og monteringsarbejde også kunne udføres på et skib. Det indvendige ombygningsarbejde på de to endnu ikke færdige skibe udgjorde derfor bygge-, anlægs- og monteringsarbejde omfattet af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 3. Fast driftssted.	
<u>SKM2016.217.SR</u>	Artikel 5. Selskabet, A GmbH & Co. KG, er et tysk selskab, der fremstiller elektroniske anlæg og systemer. Selskabet havde ansat en ny eksportleder, der skulle udføre ca. 20 % af arbejdet fra sin bopæl i Danmark. Skatterådet bekræftede, at selskabet ikke fik fast driftssted i Danmark i henhold artikel 5 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatterådet fandt, at eksportlederens private bopæl udgjorde et "forretningssted", der var til disposition for spørger, og at aktiviteterne for spørger var "fast" i tidsmæssig forstand. Eksportlederens aktiviteter i Danmark blev dog efter en samlet konkret vurdering anset for at være af forberedende og hjælpende	

	karakter. Der var primært lagt vægt på, at 80 % af eksportlederens arbejde skulle udføres uden for Danmark, at arbejdsopgaverne primært knyttede sig til kunder uden for Danmark, og at kontakten til danske kunder ikke indebar nogen forhandlingsposition. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2015.467.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet fandt, at A GmbH ikke fik fast driftssted i Danmark i forbindelse med ansættelse af en medarbejder, M, der var bosiddende i Danmark. Ms arbejdsopgaver bestod i at optimere og overvåge A GmbHs produkters udvikling og fremstilling mv. M ville have rejseaktiviteter på omkring 60-120 dage om året til primært Asien og sekundært Tyskland. Efter karakteren af det udførte arbejde og det forhold, at en stor del af disse blev udført i udlandet fandt Skatterådet, at Ms aktiviteter havde karakter af forberedende eller hjælpende karakter. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2015.129.SR</u>	Artikel 5. Skatterådet fandt, at et tysk selskab fik fast driftssted i Danmark efter den dansk-tyske DBO. Selskabet havde indgået en aftale med B om udførelse af grundarbejde i Danmark. Selskabet ville være til stede i Danmark i perioder på ca. 2-90 dage ad gangen over ca. 2-3 år. De midlertidige afbrydelser af arbejdet havde ikke en sådan karakter, at der kunne afviges fra hovedreglen om, at midlertidige afbrydelser skulle regnes med ved beregning af 12-måneders fristen vedrørende bygnings- anlægs- eller monteringsarbejde. Fast driftssted.	
<u>SKM2014.34.SR</u>	Artikel 4 og 10. Et påtænkt selskab blev anset for et investeringsselskab efter ABL § 19, stk. 2, nr. 2. Udbytte fra investeringsselskabet blev anset for udbytte, omfattet af artikel 10 i DBO'en mellem Danmark og Tyskland.	
<u>SKM2013.705.SR</u>	Artikel 18. Skatterådet bekræftede, at en erstatning med løbende udbetalinger til spørgeren fra den tyske stat som følge af svære skader forårsaget af Thalidomid-behandling, skulle anses for ydelser i henhold til sociallovgivningen i Tyskland. Udbetalingerne kunne derfor kun beskattes i Tyskland, jf. artikel 18, stk. 2.	
<u>SKM2012.566.SR</u>	Artikel 5. En underentreprenør opholdt sig på en byggeplads i 11 måneder, og fik derfor ikke fast driftssted, da opholdet var under 12 måneder.	
<u>SKM2006.1.SKAT</u>	Artikel 18. De danske og tyske kompetente myndigheder er enige om, at visse tyske tvungne pensionsordninger, der indbetales til af selvstændige læger, apotekere, advokater, arkitekter m.fl. og derfor er fritaget for obligatoriske sociale pensionsbidrag, skal anses som sociale pensioner. Udbetalinger fra disse ordninger skal anses for omfattet af artikel 18, stk. 2 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, således at Tyskland har beskatningsretten til udbetalingerne.	

TfS 1999, 807 LR	Artikel 33. Inddrivelse i 1998 af tysk skattekrav vedrørende skat for 1990 efter artikel 33 blev ikke forhindret af artikel 34, da den 5-årige forældelse i 1908-loven skulle beregnes fra forfaldstidspunktet efter tyske regler.	
TfS 1998, 307	Artikel 18. Danmark skal give exemptionlempelse efter artikel 24, stk. 2, litra f, for ydelser, der betales fra Tyskland til personer bosiddende i Danmark, når der er tale om ydelser efter tysk sociallovgivning, der falder ind under art. 18, stk. 2. Dette gælder uanset, at visse af disse ydelser ikke beskattes i Tyskland, men i stedet udbetales med et nettobeløb.	
TfS 1997, 526 LR	Artikel 16. Ligningsrådet anså ikke en prokurist for omfattet af artikel 16, stk. 2 i den dansk-tyske DBO, da han som prokurist ikke var ansvarlig for ledelsen af det tyske selskab. Hans løn mv. var i stedet omfattet af artikel 15, stk. 2.	

C.F.9.2.20 Uganda - Usbekistan

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Uganda ([C.F.9.2.20.1](#))
- Ukraine ([C.F.9.2.20.2](#))
- Ungarn ([C.F.9.2.20.3](#))
- Uruguay ([C.F.9.2.20.4](#))
- USA ([C.F.9.2.20.5](#))
- Usbekistan ([C.F.9.2.20.6](#)).

C.F.9.2.20.1 Uganda

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Uganda - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.20.1.1](#))
- Uganda - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.20.1.2](#)).

C.F.9.2.20.1.1 Uganda - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgås -ses dato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemær k-ninger
DBO	14.01.2000	L 25 af 04.10.2000	Lov nr. 1027 af 22.11.2000	BKI nr. 22 af 22.06.2001	08.05.2001	Virknin g 01.01.2002

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Uganda har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. september 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Se også

Se også www.ura.go.ug om Ugandas skattemyndighed.

C.F.9.2.20.1.2 Uganda - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 3.

Bemærk

Ved gennemgangen er som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Formueskatter er ikke omfattet af DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter folkeretten og dansk lovgivning er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af det nævnte område.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, undtagen når skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Et interessentskab er hverken efter dansk eller ugandisk lovgivning skattemæssigt en juridisk person. Der er enighed om, at interessentskabers status efter borgerlig ret ikke har nogen betydning for anvendelsen af DBO'en. Se protokollen, punkt 1.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Enhver lokalitet, som anvendes som salgssted, eller hvorfra der modtages eller afgives ordrer, udgør et fast driftssted. Efter en protokolbestemmelse kræves dog, at lokaliteten er tilstrækkelig permanent. Udtrykket omfatter også en lagerbygning, for en person, som driver virksomhed med at stille lagerfaciliteter til rådighed for andre og endelig et anlæg eller en konstruktion, der anvendes til udnyttelse af naturforekomster. Se artikel 5, stk. 2, litra f.

En person, der stiller lagerfaciliteter til rådighed for andre, får fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra g.

Fast driftssted omfatter også anlæg eller en konstruktion, der anvendes til udnyttelse af naturforekomster. Se artikel 5, stk. 2, litra i.

En byggeplads, et anlægs-, montage- eller monteringsarbejde eller tilsyns- eller rådgivningsvirksomhed i forbindelse hermed udgør et fast driftssted, hvis det varer i en periode på over 6 måneder. Se artikel 5, stk. 3.

Artikel 5, stk. 4, svarer til FN-modellen, og i bestemmelsen opregnes nogle aktiviteter, som ikke udgør et fast driftssted. Den adskiller sig fra modeloverenskomsten ved ikke at udelukke, at faciliteter, der udelukkende har til formål at muliggøre udlevering af varer, kan udgøre et fast driftssted.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at hvis en afhængig agent handler på et foretagendes vegne, og denne person har en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn og sædvanligvis udøver denne i en af staterne, skal dette foretagende uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2 anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet.

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en person ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Fortjeneste fra international trafik

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter også rådighedsstillelse og udlejning af containere, herunder anhængere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECDs modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 10 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a).

Udbytte, som hidrører fra en kontraherende stat, og som oppebæres og retmæssigt ejes af regeringen i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i denne anden stat. Ved anvendelsen af dette stykke omfatter begrebet »regeringen i den anden kontraherende stat«:

a) i Danmark:

(i) den danske stat eller en dertil hørende politisk underafdeling, lokal myndighed eller offentligretligt organ;

(ii) Danmarks Nationalbank;

(iii) enhver offentlig styrelse (herunder en finansiell institution), som ejes eller kontrolleres af den danske regering.

b) i Uganda:

(i) Ugandas nationalbank (the Central Bank of Uganda)

(ii) den nationale sociale sikringsfond (the National Social Security Fund); og

(iii) et offentligretligt organ eller enhver institution, som helt eller hovedsageligt ejes af den ugandiske regering, således som der i de enkelte tilfælde måtte blive opnået enighed om mellem de kontraherende staters kompetente myndigheder.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Ansøgning om tilbagebetaling af udbytteskat skal indgives inden tre år, og tilbagebetaling skal ske inden seks måneder derefter. Se artikel 10, stk. 7.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis et lån er ydet af regeringen i det ene land (bopælslandet) til en debitor i det andet land (kildeland), kan der ikke pålignes skat i kildelandet. "Regering" er defineret i artiklen. Se artikel 11, stk. 3.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også film, bånd eller disketter anvendt til udsendelse i radio eller fjernsyn. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Honorar for administration og ledelse

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Honorar for administration og ledelse kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte honoraret med højst 10 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 13, stk. 2.

"Honorar for administration og ledelse" er defineret i artiklen. Se artikel 13, stk. 3.

Det er en betingelse for gennemførelse af beskatning i kildelandet, at de pågældende ydelser leveres regelmæssigt eller alternativt igennem en sammenhængende periode på mindst 6 måneder. Beskatningen omfatter ikke sådanne udbetalinger til lønmodtagere.

Den pågældende person/selskab har i et hvilket som helst indkomstår ret til i stedet at få denne indkomsttype beskattet i kildelandet på normal vis dvs. efter fradrag af relevante udgifter og beskattet efter sædvanlig skattesats. Efter overenskomsten skal de to lande fastlægge retningslinjer for disse fradrag. Se artikel 13, stk. 4.

Artiklen indeholder en mestbegunstigelsesklausul. Se artikel 13, stk. 5.

Se også

Se også DBO'en artikel 13 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 14: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af containere mv., der anvendes til drift i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Dette gælder dog ikke, hvor det pågældende udstyr kun har været anvendt i det andet land. Se artikel 14, stk. 4.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 14, stk. 6.

Artiklen indeholder en bestemmelse om beskatning af urealiserede kapitalgevinster i forbindelse med fraflytning. Se artikel 14, stk. 7.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 5 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 15: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis ophold i landet i en eller flere perioder tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode, der påbegyndes eller afsluttes i det pågældende skatteår (kalenderår).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 16: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Arbejdsgiveren skal være hjemmehørende i bopælslandet, for at bopælslandet kan bevare beskatningsretten, og arbejdsgiverens virksomhed må ikke bestå i arbejdsudleje. Se artikel 16, litra b.

Eksempel

En person, der er hjemmehørende i Danmark, ansættes til at udføre arbejde i Uganda for en 3-måneders periode. Arbejdsgiveren, hvis aktivitet består i arbejdsudleje, er dansk og har ikke fast sted/driftssted i Uganda. Da arbejdsgiverens aktivitet består i arbejdsudleje, overgår beskatningsretten efter DBO'en til Uganda allerede fra første dag, hvor det ellers først ville være sket efter 183 dage (men da med tilbagevirkende kraft fra første dag). Om der faktisk vil ske beskatning i Uganda afhænger af intern ugandisk skatteret.

Løn, der er tjent ved arbejde udført ombord på et skib eller et fly, der anvendes i såkaldt international trafik, kan beskattes i den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3.

Se også

Se også

- Artikel 17 om bestyrelsesshonorarer
- Artikel 18 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 20 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 17: Bestyrelsesshonorarer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter foruden medlem af bestyrelsen også medlem af et tilsvarende organ.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra kildelandet eller bopælslandet, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 20, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 20, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 19: Pensioner, sociale sikringsydelser og lignende ydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 19, stk. 2.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller
- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 19, stk. 3.

I Danmark gælder artikel 19, stk. 3, for pensionsordninger, der er omfattet af afsnit I i PBL. I Uganda omfatter bestemmelsen pensionsordninger, der er omfattet af pensionslovene. Se artikel 19, stk. 4.

Sociale ydelser

Kildelandet kan beskatte betalinger efter den sociale sikringslovgivning i kildelandet eller efter enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet. Se artikel 19, stk. 1.

Dansk SU er ikke en social ydelse, men er omfattet af bestemmelsen, da der er tale om offentlige midler.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 20: Offentligt hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 21: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 22, stk. 1.

Kulbrintevirksomhed udgør et fast driftssted, hvis den pågældende aktivitet udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 30 dage inden for enhver 12-måneders periode. Se artikel 22, stk. 2. Tidsopgørelsen omfatter også kulbrintevirksomhed udøvet af interesseforbundne foretagender. Se artikel 22, stk. 2.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i kildelandet, hvis de stammer fra dette land. Det betyder, at hvis indkomsten er fra et tredjeland, kan den kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 21, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Uganda kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 1, litra a og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Uganda, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Uganda. Se artikel 24, stk. 1, litra c.

Uganda giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen skal ikke være til hinder for, at der kan pålægges et fast driftssted, en såkaldt "branch profit tax" på op til 10 pct. (en skat, kildelandet pålægger den del af faste driftssteders overskud, som overføres til ejerforetagendet). Formålet med denne skattetype er angiveligt det, at man ønsker at sidestille faste driftssteder og datterselskaber. Se artikel 25, stk. 3.

Uganda har forpligtet sig til, at hvis man indgår en ny eller supplerende dobbeltbeskatningsoverenskomst med et andet OECD-land, og en sådan ny overenskomst indeholder en lavere sats end de her nævnte 10 pct., skal også Danmark nyde godt af den lavere procentsats. Også kaldet en mestbegunstigelsesklausul. Se artikel 25, stk. 3

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 4, om renter og royalties.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 5, om forbundne foretagender.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 6, om hvilke skatter artiklen finder anvendelse på.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Inddrivelse af skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 8. maj 2001 og har virkning fra den 1. januar 2002.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.20.2 Ukraine

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Ukraine - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.20.2.1](#))
- Ukraine - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.20.2.2](#)).

C.F.9.2.20.2.1 Ukraine - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelses dato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse
DBO	05.03.1996	L 228 af 27.03.1996	Lov nr. 404 af 22.05.1996	BKI nr. 116 af 03.10.1996	20.08.2001

Protokol	02.02.2021	<u>L 4 af 06.10.2021</u>	<u>Lov nr. 2190 af 30.11.2021</u> <u>BEK nr. 1525 af 16.12.2022</u>	<u>BKI nr. 12 af 16.12.2022</u>	31.0
----------	------------	--------------------------	--	---------------------------------	------

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Ukraine har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. juli 2009 og den tilhørende ændringsprotokol med virkning fra den 1. september 2013. Se afsnit C.F.8.1.2.3

Se også

Se også <https://tax.gov.ua/en/> om Ukraines skattemyndighed.

C.F.9.2.20.2.2 Ukraine - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 3.

Ved gennemgangen er som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Ukraine har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2020.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2021.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksten i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 11, stk. 8, og artikel 12, stk. 6, af MLI'ens artikel 7, stk. 1. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Artikel 30 A i DBO'en, som blev indsat ved artikel 16 i protokol af 2. februar 2021 (BKI nr. 12 af 16.12.2022), svarer endvidere til MLI'ens artikel 7, stk. 1 og 4. Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 2 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Artikel 2 i DBO'en omfatter ikke formueskatter.

Listen over omfattede indkomstskatter er opdateret ved artikel 1 i protokollen.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 3 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- andre aktiviteter med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der udøves af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 4 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Artikel 4, stk. 1 i DBO'en nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Personer, der er fordrevet fra Ukraine og opholder sig midlertidigt i Danmark

Situationen i Ukraine betyder, at der er kommet et stort antal ukrainere til Danmark, som har fået midlertidig opholdstilladelse ifølge lov nr. 324 af 16/03/2022 (Lov om midlertidig opholdstilladelse til personer, der er fordrevet fra Ukraine).

Generelle forventninger

Når det gælder de personer, der er fordrevet fra Ukraine, vil der som i andre tilfælde skulle foretages en konkret vurdering af spørgsmål om indtræden af fuld skattepligt i Danmark og spørgsmål om skattemæssigt hjemsted ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Ukraine.

Når det gælder de personer, der er fordrevet fra Ukraine, er der imidlertid en række personlige og økonomiske forhold, som i den nuværende situation må forventes at gælde for flertallet af personerne, og som har betydning for vurderingen. Det gælder dels forholdene før flugten, dels forholdene efter flugten. Det bemærkes særligt, at familien er blevet splittet, dvs. at familiens medlemmer opholder sig i Ukraine (typisk mænd), i Danmark (typisk kvinder og børn) og måske flere lande.

Dansk skattepligt

Personer som kommer til Danmark som følge af krigen i Ukraine er omfattet af de sædvanlige regler om indtræden af fuld dansk skattepligt i kildeskattelovens § 1 og § 7.

Se også afsnit [C.F.1.2.2](#) om hvornår skattepligten indtræder ved tilflytning.

Skattemæssigt hjemsted

Det anses for overvejende sandsynligt, at de personer fra Ukraine, der er kommet til Danmark som følge af krigen i Ukraine, fortsat er fuldt skattepligtige i Ukraine. Hvis de også bliver fuldt skattepligtige i Danmark, opstår der således en dobbeltbeskatningssituation, hvor der skal ske en afklaring af, hvor personen er skattemæssigt hjemmehørende.

Vurderingen af skattemæssigt hjemsted for personerne fra Ukraine skal foretages efter artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Ukraine.

Fastlæggelse af det skattemæssige hjemsted er afgørende for fastlæggelsen af, om Ukraine eller Danmark ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten får ret til at gennemføre globalindkomstbeskatning og dermed også afgørende for fordelingen af beskatningsretten til forskellige indkomster.

Artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Ukraine bygger på OECD modellens artikel 4. Kommentarerne til OECD-modellen kan således anvendes ved fortolkningen af denne regel i overenskomsten. Se kommentarerne i punkt 13 og 15. Se også afsnit [C.F.8.2.2.4.1.2](#) om OECD's modeloverenskomst og skattemæssigt hjemsted for fysiske personer med dobbeltdomicil.

Det må forventes, at flertallet af personerne har haft deres bopæl i Ukraine, og at de har måttet forlade den bolig, som har været udgangspunktet for hele eller den væsentligste del af deres liv både personligt og økonomisk. Som nævnt i OECD kommentarernes punkt 13 kan enhver form for bolig tages i betragtning. Dette må gælde både boligen i Ukraine og boligen i Danmark.

For flertallet af personerne forventes det, at de har arrangeret det således, at boligen i Ukraine var tiltænkt at være til rådighed kontinuerligt til enhver tid, og ikke lejlighedsvis med henblik på et kortvarigt ophold. Når personerne ikke længere forbliver i deres bolig i Ukraine, skyldes det udefrakommende omstændigheder, nemlig invasionen den 24. februar 2022, og ikke et ønske om at ændre på deres boligforhold i normal forstand. Skulle man inddrage det forhold, at personens bolig i Ukraine faktisk er ødelagt efterfølgende, ville dette umiddelbart være i modsætning til de overvejelser, der indgår i OECD-modellens kommentarer i punkt 13.

På den baggrund anses det for nærliggende at de pågældende personer i almindelighed vil være i en dobbeltdomicilsituation i dobbeltbeskatningsoverenskomstens forstand.

Det skal herefter fastlægges, hvor personerne har deres stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser) med henblik på at fastlægge det skattemæssige hjemsted ifølge artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Ukraine.

I den forbindelse er det i punkt 15 i OECD-modellens kommentarer angivet en række forhold, der kan tillægges vægt ved vurderingen.

I en indledende periode hvor personerne alene opholder sig og eventuelt arbejder her i landet i en tidsbegrænset periode (i første omgang 2 år), og hvor det forventes, at de fortsat ønsker at vende tilbage til deres bolig og familie i Ukraine, må personerne med henvisning til de overvejelser, der fremgår af punkt 15 i OECD-modellens kommentarer fortsat anses for at have deres stærkeste personlige og økonomiske forbindelser i Ukraine. Personerne forventes dermed i denne periode at være skattemæssigt hjemmehørende i Ukraine ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Ukraine artikel 4, stk. 2, litra a.

Heroverfor står, at personerne over tid og i forbindelse med en eventuel forlængelse af opholdet i stigende grad vil kunne anses for at have etableret et nyt liv i Danmark, som indebærer, at de stærkeste økonomiske interesser og måske også de personlige interesser ændrer sig til at være i Danmark. Dertil kommer, at ændrede familieforhold kan få betydning. Dermed vil personerne over tid kunne blive skattemæssigt hjemmehørende i Danmark ifølge artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Ukraine.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

En lagerbygning eller en anden bygning, der fungerer som salgssted, udgør et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra g, i DBO'en.

MLI'en

Når det gælder faste driftssteder beliggende i tredjelande, medfører Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en, at MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, finder anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 10, stk. 1-3, indeholder en anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.

Reglen i MLI'ens artikel 10, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 12, stk. 1, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 5, af MLI'ens artikel 12, stk. 1. MLI'ens artikel 12, stk. 1, vedrører fastlæggelse af fast driftssted i situationer, hvor en person handler på vegne af et foretagende (brug af afhængige agenter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

Endvidere erstattes DBO'ens artikel 5, stk. 6, af MLI'ens artikel 12, stk. 2. MLI'ens artikel 12, stk. 2, indeholder en undtagelse fra MLI'ens artikel 12, stk. 1, i de tilfælde, hvor en person selv driver erhvervsvirksomhed i kildelandet (aktivitet, der udøves af uafhængige repræsentanter).

Reglen i MLI'ens artikel 12, stk. 2, svarer til artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 2 (valgmulighed A), anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4. MLI'ens artikel 13, stk. 2, vedrører udtrykket "fast driftssted" og hvornår virksomhed er af forberedende eller afhjælpende karakter.

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 2, er baseret på artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 13, stk. 4, anvendelse på DBO'ens artikel 5, stk. 4, som ændret ved MLI'ens artikel 13, stk. 2. MLI'ens artikel 13, stk. 4, vedrører situationer, hvor et foretagende eller et nært forbundet foretagende derudover driver erhvervsvirksomhed samme sted eller et andet sted i kildelandet gennem et fast driftssted, eller hvor den samlede virksomhed (kombinationen af disse virksomheder) ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter (anti-fragmenteringsreglen).

Reglen i MLI'ens artikel 13, stk. 4, svarer til artikel 5, stk. 4.1, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 14, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 14, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 14, stk. 1, har betydning for denne DBO, når det gælder opgørelse af periode i forbindelse med fastlæggelse af et fast driftssted, når aktiviteten består i bygnings- anlægs-, eller monteringsarbejde (opdeling af kontrakter).

Reglen i MLI'ens artikel 14, stk. 1, er baseret på artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 15, stk. 1, endvidere anvendelse. MLI'ens artikel 15, stk. 1, indeholder en nærmere definition af, hvornår en person er nært forbundet med et foretagende.

Reglen i MLI'ens artikel 15, stk. 1, svarer til artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.10](#) om MLI'ens artikel 10.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.12](#) om MLI'ens artikel 12.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.13](#) om MLI'ens artikel 13.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.14](#) om MLI'ens artikel 14.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.15](#) om MLI'ens artikel 15.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Artikel 8: International transport

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 8 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Artikel 8 i DBO'en omfatter også

- indkomst ved udleje af skibe eller luftfartøjer på bareboat-basis (uden besætning) og
- fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhangere og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes til transport af varer,

hvis dette er knyttet til driften af skibe og luftfartøjer i international trafik. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.10](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 10.

Artikel 10 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Kildestaten kan ikke beskatte udbytte, der udloddes til et pensionsinstitut i det andet land. Se artikel 10, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 10 i DBO'en finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et der beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4, i DBO'en.

Det vil afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bemærk

Skatteministeriet har udtalt, at kravet om mindst 25 pct. ejerskab af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab kun vedrører det udenlandske datterselskab i første led i en mulig kæde af selskaber. Se TfS 1996, 579 DEP.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 11 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Ukraine kan ikke beskatte rentebetalinger til den danske stat, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et dertil hørende organ, Danmarks Nationalbank, Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene eller Investeringsfonden for Mellem- og Østeuropa. Se artikel 11, stk. 3, litra a, i DBO'en.

Danmark kan ikke beskatte rentebetalinger til den ukrainske stat, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et dertil hørende offentligt organ eller Ukraines Nationalbank. Se artikel 11, stk. 3, litra b. De kompetente myndigheder kan træffe aftale om at fritage institutioner, der svarer til de to sidstnævnte, for kildeskat. Se artikel 11, stk. 3, litra c, i DBO'en.

Kildelandet kan ikke beskatte rentebetalinger fra lån garanteret af staten eller nogen af de nævnte institutioner i litra a eller b. Se artikel 11, stk. 3, litra d, i DBO'en.

Fritagelsen i kildelandet omfatter også renter, der er betalt i henhold til en gæld, der stammer fra et foretagendes salg på kredit af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr til et foretagende. Se artikel 11, stk. 3, litra e, i DBO'en.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12.

Artikel 12 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 5 pct. af bruttobeløbet.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 7, i DBO'en. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 13 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Fortjeneste ved salg af ikke-børsnoterede aktier eller andele i selskaber, hvis aktiver hovedsageligt består af fast ejendom, beskattes i det land, hvor den faste ejendom er beliggende. Se artikel 13, stk. 2.

Artikel 13 i DBO'en indeholder en bestemmelse om beskatning af urealiserede aktieavancer ved fraflytning. Artikel 13 i DBO'en sikrer, at den pågældende ved senere salg af aktierne i udlandet, kun beskattes af den del af avancen, der er opstået efter tidspunktet for fraflytningen fra Danmark. Se artikel 13, stk. 6 i DBO'en.

Bemærk

Artikel 13 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 5, i DBO'en (opsamlingsbestemmelse).

MLI'en

Som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 9, stk. 4, anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 13, stk. 2, af MLI'ens artikel 9, stk. 4. MLI'ens artikel 9, stk. 4, vedrører en situation, hvor der sker afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser og mere end 50 pct. af disse aktier eller sammenlignelige interesser på noget tidspunkt inden for 365 dage før afhændelsen direkte eller indirekte kan henføres til fast ejendom beliggende i et kildeland.

Reglen i MLI'ens artikel 9 svarer til artikel 13, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst.

Bemærk

Danmark kan ikke udnytte en beskatningsret som kildeland efter bestemmelsen, idet afhændelsen af denne type "ejendomsaktier" ikke er begrænset skattepligtig efter dansk lovgivning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.9](#) om MLI'ens artikel 9.

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 14 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 15 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

183-dages-reglen anvendes, når vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i den stat, i hvilken modtageren er hjemmehørende, artikel 15, stk. 2, litra b, i DBO'en.

Landsskatteretten fandt, at der var intern hjemmel til at beskatte lønindkomsten efter KULBRL § 3, stk. 1, jf. stk. 1. For så vidt angik medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne bemærkede Landsskatteretten, at disse lande som udgangspunkt havde beskatningsretten til medarbejderens lønindkomst, da det måtte lægges til grund, at medarbejderne var skattemæssigt hjemmehørende i henholdsvis Sydafrika, Ukraine og Filippinerne. Retten bemærkede videre, at Danmark dog havde beskatningsretten for den del af lønindkomsten, der kunne henføres til arbejde udført i Danmark. Selskabet, der udbetalte lønnen til medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne, var hjemmehørende i Cypren, hvorfor Sydafrika, Ukraine og Filippinerne allerede af denne årsag ikke havde beskatningsretten efter artikel 15, stk. 2, jf. litra b. Landsskatteretten fandt herefter, at Danmark havde beskatningsretten til lønindkomsten optjent ved arbejde udført på den danske kontinentalsokkel for medarbejdere fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne i henhold til artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse på dette punkt. Se [SKM2023.49.LSR](#).

Lønindkomst ved arbejde ombord på skibe eller fly i international trafik beskattes i den stat, hvor rederiet eller luftfartsforetagendet er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også

- Artikel 16 i DBO'en om bestyrelsesshonorarer
- Artikel 17 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesshonorarer

Artikel 16 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra kildelandet eller bopælslandet, eller det sker i forbindelse med et kulturelt samarbejde mellem landene, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 17 i DBO'en anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, i DBO'en om vederlag for offentligt hverv eller artikel 15 i DBO'en eller 16 i DBO'en, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3, i DBO'en.

Artikel 18: Pensioner

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Regel

Private pensioner, der stammer fra tidligere ansættelsesforhold, og enhver livrente kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 1, i DBO'en.

Andre private pensioner er omfattet af artikel 21 i DBO'en og kan kun beskattes i bopælslandet.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner, livrenter og andre lignende betalinger, som er omfattet af artikel 18, stk. 1, i DBO'en eller artikel 21 i DBO'en, hvis modtageren tidligere har været hjemmehørende i kildelandet. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Sociale ydelser

Sociale ydelser efter sociallovgivningen, fx folke- og invalidepension kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 19 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 i DBO'en og ikke artikel 17 i DBO'en.

Artikel 20: Studerende

Artikel 20 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#). Herefter følger det af artikel 20, stk. 2, i DBO'en, at en studerende eller lærling, der er omfattet af artikel 20, stk. 1, i DBO'en, skal være berettiget til samme fritagelser, lempelser eller nedsættelser vedrørende beskatning, der gives til personer, som er hjemmehørende i studielandet.

- -

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 21 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Formue

Artikel 22 i DBO'en er ophævet ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Artikel 23: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter og andre naturforekomster

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Artikel 23 i DBO'en findes ikke i modeloverenskomsten.

Artikel 23 i DBO'en omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter og andre naturforekomster (kulbrintevirksomhed). Se artikel 23, stk. 1, i DBO'en.

Kulbrintevirksomhed får fast driftssted (eller fast sted), hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 30 dage inden for en 12 måneders periode. Se artikel 23, stk. 2, i DBO'en.

Borerigvirksomhed, der udøves uden for kysten, udgør kun et fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 6 måneder inden for en 12 måneders periode. Se artikel 23, stk. 3, i DBO'en.

Kapitalgevinster på boreplatforme, der anses for erhvervet på det tidspunkt, hvor boreplatformvirksomheden ophører med at være skattepligtig i et land, uden at ophøret sker i forbindelse med salg af platformen, kan ikke beskattes i dette land. Se artikel 23, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også

- [LBK nr. 1820 af 16/09/2021](#) om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 23 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 24 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Begge lande giver creditlempelse på skat af indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i det andet land. Se artikel 24, stk. 1, litra a) - b) og artikel 24, stk. 2, litra a) - b) i DBO'en.

Begge lande giver exemptionlempelse på skat af indkomst, som kun kan beskattes i det andet land. Se artikel 24, stk. 1, litra c) og artikel 24, stk. 2, litra c) i DBO'en.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 26 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#). Det fremgår af protokollens artikel 13, at en sag kan indbringes for den kompetente myndighed i både bopælslandet og kildelandet. Bestemmelsen svarer til MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. Se nedenfor.

MLI'en

Som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., anvendelse. Derudover erstattes DBO'ens artikel 26, stk. 1, 1. pkt., af MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt. MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at en person kan indgive anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure i både bopæls- og kildelandet.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 1, 1. pkt., svarer til artikel 25, stk. 1, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst.

Som følge af Danmarks og Ukraines indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 16, stk. 3, 2. pkt., anvendelse på DBO'en. Herefter kan Danmark og Ukraine konsultere hinanden om ophævelse af dobbeltbeskatning i tilfælde, som ikke er omhandlet i DBO'en.

Reglen i MLI'ens artikel 16, stk. 3, er baseret på artikel 25, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.16](#) om MLI'ens artikel 16.

Artikel 26 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Artikel 28: Administrativ bistand

Artikel 28 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Artikel 28 i DBO'en er ændret ved [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#).

Bemærk

Ukraine har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention og tilhørende ændringsprotokol om administrativ bistand i skattesager. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske eller permanente repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 29 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artikel 30 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 30 A: Berettigelse til fordele

Artikel 30 A i DBO'en er indsat ved artikel 16 i [protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#). Artikel 30 A i DBO'en svarer til MLI'ens artikel 7, stk. 1 og 4. Se herom i indledningen til dette afsnit.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 20. august 1996 og har virkning fra 1. januar 1997.

[Protokol af 2. februar 2021, BKI nr. 12 af 16/12/2022](#) har i medfør af artikel 18 i protokollen virkning fra 1. januar 2023.

DBO'ens protokol er ophævet. Se artikel 17 i protokollen af 2. februar 2021.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artikel 32 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Landsskatteretten		
SKM2023.49.L SR	Artikel 15. Afgørelsen vedrørte lønindkomst for arbejde udført på den danske kontinentalsokkel af en varighed på 25 dage. Arbejdsgiverens aktivitet bestod i at stille fartøj med bemanning til rådighed til brug for seismiske undersøgelser på den danske kontinentalsokkel. Landsskatteretten fandt, at der var intern hjemmel til at beskatte lønindkomsten efter KULBRL § 3, stk. 1, jf. stk. 1. For så vidt angik medarbejderne fra Sydafrika , Ukraine og Filippinerne bemærkede Landsskatteretten, at disse lande som udgangspunkt havde beskatningsretten til medarbejderens lønindkomst, da det måtte lægges til grund, at medarbejderne var skattemæssigt hjemmehørende i henholdsvis Sydafrika, Ukraine og Filippinerne. Retten bemærkede videre, at Danmark dog havde beskatningsretten for den del af lønindkomsten, der kunne henføres til arbejde udført i Danmark. Selskabet, der udbetalte lønnen til medarbejderne fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne, var hjemmehørende i Cypern, hvorfor Sydafrika, Ukraine og Filippinerne allerede af denne årsag ikke havde beskatningsretten efter artikel 15, stk. 2, jf. litra b. Landsskatteretten fandt herefter, at Danmark havde beskatningsretten til lønindkomsten optjent ved arbejde udført på den danske kontinentalsokkel for medarbejdere fra Sydafrika, Ukraine og Filippinerne i henhold til artikel 15, stk. 1, jf. stk. 2. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse på dette punkt.	

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Ungarn - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.20.3.1](#))
- Ungarn - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.20.3.2](#)).

C.F.9.2.20.3.1 Ungarn - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelses dato	Lovforsl ags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft- trædelse	Bemærk- ninger
DBO Historisk	24.10.1978	-	-	BKI nr. 131 af 12.11.1979	28.09.1979	Historisk
Aftale Gensidig bistand i toldsager.	06.11.1998	-	-	BKI nr. 32 af 04.05.1999	28.05.1999	-
DBO	27.04.2011	L 121 af 28.03.2012	Lov nr. 474 af 30.05.2012	BKI nr. 23 af 05.09.2012	15.07.2012	Virkning 01.01.2013

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Ungarn har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. marts 2015. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 14 om frit erhverv
- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter
- 29 om territorial udvidelse.

Se også

Se også

- Skd.cirkulære nr. 54 af 17. marts 1980 (vejledning om DBO af 24. oktober 1978 - historisk)
- <https://nav.gov.hu/en> om Ungarns skattemyndighed.

C.F.9.2.20.3.2 Ungarn - Gennemgang af DBO'en

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 27 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 4.

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

MLI'en

DBO'en er modificeret som følge af Danmarks og Ungarns indgåelse af den multilaterale konvention (MLI'en), idet DBO'en anses som en omfattet skatteaftale efter MLI'ens artikel 1. I den følgende gennemgang er det nævnt, hvilke konkrete modifikationer der gør sig gældende for denne DBO på grundlag af de forbehold og tilvalg, som Danmark og Ungarn har taget i forbindelse med indgåelsen af MLI'en.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for kildeskatter fra og med den 1. januar 2022.

MLI'en har for denne DBO virkning i Danmark for andre skatter fra og med den 1. januar 2022.

For en beskrivelse af DBO'en uden modifikationer fra MLI'en henvises der til Den juridiske vejledning, version 2022-2.

Som følge af Danmarks og Ungarns indgåelse af MLI'en skal præamblen i DBO'en, erstattes af præambelteksen i MLI'ens artikel 6, stk. 1.

Som følge af Danmarks og Ungarns indgåelse af MLI'en finder MLI'ens artikel 7, stk. 1, anvendelse. Derudover erstatter MLI'ens artikel 7, stk. 1, bestemmelserne i DBO'en i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige. MLI'ens artikel 7, stk. 1, vedrører begrænsning af fordele ifølge DBO'en i forbindelse med arrangementer og transaktioner. Der er tale om en omgåelsesklausul i form af en "Principal Purpose Test" eller "PPT". Den forenklede LOB-bestemmelse i MLI'en finder ikke anvendelse.

Reglen i MLI'ens artikel 7, stk. 1, svarer til artikel 29, stk. 9, i OECD's modeloverenskomst.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1](#) om MLI'en og dens implementering i dansk ret.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.6](#) om MLI'ens artikel 6.

Se også afsnit [C.F.8.3.1.7](#) om MLI'ens artikel 7.

Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten

Artikel 1 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 1 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artikel 2 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskatter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 3 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

"Selskab" omfatter interessentskaber, der er oprettet i Ungarn og beskattet i Ungarn som selskaber. De er hjemmehørende i Ungarn. Se protokollen til DBO'en, punkt 2.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller fly, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller flyet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artikel 3 i DBO'en indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artikel 3 i DBO'en nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også

- Artikel 4 i DBO'en om definition af "sædet for den virkelige ledelse"
- Afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 4 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En juridisk person, som er etableret i et af landene efter dette lands lovgivning, og som generelt er skattefritaget i dette land, skal anses for hjemmehørende i dette land. Se artikel 4, stk. 2, i DBO'en.

"Sædet for den virkelige ledelse", som er nævnt i artikel 4, stk. 4, er det sted, hvor ledelsen af et foretagende og den overordnede leder eller gruppen af øverste ledere af foretagendet, som leder hele foretagendets daglige arbejde, er placeret for at udøve deres virksomhed.

Skulle det sted, hvor ledelsen har sit sæde, afvige fra det sted, hvor den daglige ledelse har sit sæde, vil "sædet for den virkelige ledelse" være det sted, hvor den daglige ledelse udøves. Se protokollen til DBO'en, punkt 1.

Artikel 4, stk. 4, i DBO'en nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 5 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En installation, en borerig eller et skib, der anvendes ved efterforskning af naturforekomster udgør et fast driftssted, hvis virksomheden varer ved i mere end 12 måneder. Virksomhedsperioder for forbundne foretagender lægges sammen, medmindre de er samtidige. Se artikel 5, stk. 4, i DBO'en.

I artikel 5, stk. 5, litra a)-d), i DBO'en er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artikel 5, stk. 6, i DBO'en fremgår, at hvis en afhængig agent handler på et foretagendes vegne og i en stat har og udøver i en stat en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagende (medmindre denne persons virksomhed er begrænset til den type virksomhed, som er nævnt i artikel 5, stk. 5, i DBO'en og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i artikel 5, stk. 5, i DBO'en).

Artikel 5, stk. 6, i DBO'en om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artikel 5 i DBO'en har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 6 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 7 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 7 i DBO'en indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3, i DBO'en.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 4, i DBO'en.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 5, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 7 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: International transport

Artikel 8 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 8 i DBO'en omfatter fortjeneste ved udlejning af skibe og fly med besætning (time- eller voyage-charter), og fortjeneste ved udlejning af skibe og fly uden besætning (bareboat-charter), hvis disse skibe og fly anvendes i international trafik af lejereren, eller hvis lejeindtægten har nær tilknytning til fortjeneste ved drift af skibe og fly i international trafik. Se artikel 8, stk. 2, i DBO'en.

Fortjeneste fra brug, rådighedsstillelse eller udlejning af containere, herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet, der har fortjenesten, er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 3, i DBO'en.

Hvis skib- eller luftfartsvirksomhed drives i form af et konsortium, fx SAS, kan Danmark beskatte den del af fortjenesten, som svarer til den andel, som det danske selskab har i det pågældende konsortium. Se artikel 8, stk. 4, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 9 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artikel 10 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#)

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct. af bruttobeløbet, såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab, der direkte ejer mindst 10 pct., (og har ejet denne andel i en uafbrudt periode på mindst et år) af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke interessentskab, som ikke er skattepligtigt) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct.

Hvis det modtagende selskab er en pensionskasse eller anden lignende institution, som udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig med henblik på, at sikre sig pensionsydelse, når en sådan pensionskasse eller anden lignende institution er oprettet og skattemæssigt godkendt i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, og det anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner, samt om begrebet retmæssig ejer, samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artikel 11 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 11 i DBO'en indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artikel 12 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.12](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 12.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 13 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af containere, herunder anhangere, pramme og lignende udstyr til transport af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 5, i DBO'en.

Hvis foretagender fra flere lande driver skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik sammen, kan det enkelte foretagende kun beskattes af sin andel af fortjenesten i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 13, stk. 7, i DBO'en.

Bemærk

Artikel 13 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4, i DBO'en (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Personligt arbejde i ansættelsesforhold

Artikel 14 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Lønindkomst fra arbejde ombord på et skib eller et fly i international trafik kan beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 14, stk. 3, i DBO'en.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent fra et fast driftssted i Danmark ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i Danmark. Se artikel 14, stk. 4, i DBO'en. Det betyder, at Danmark kan beskatte lønindkomst til personer hjemmehørende i Ungarn, hvis de arbejder ombord på et SAS-fly, der flyver i international trafik og som har fast driftssted i Danmark (OY-fly).

Se også

Se også

- Artikel 15 i DBO'en om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 16 i DBO'en om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 i DBO'en om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 15: Bestyrelsesmedlemmer

Artikel 15 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 15 i DBO'en omfatter foruden medlem af bestyrelse også medlem af et tilsynsførende råd for et selskab.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 16 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 16, stk. 3, i DBO'en.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 18 i DBO'en, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 18, stk. 3, i DBO'en.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 17: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger

Artikel 17 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag kan kun beskattes i bopælslandet, hvad enten de stammer fra tidligere tjenesteforhold eller ikke. Se artikel 17, stk. 2, i DBO'en.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte private pensioner og andre lignende vederlag, hvis

- modtageren har haft fradrag i kildelandet for betalte bidrag til pensionsordningen, eller

- modtageren ikke er blevet beskattet i kildelandet af bidrag, som er indbetalt af en arbejdsgiver.

Kildelandet kan i disse tilfælde beskatte pension, der udbetales af en pensionskasse eller anden tilsvarende institution, der udbyder pensionsordninger, som fysiske personer kan tilslutte sig for at sikre sig pensionsydelser. Pensionskassen eller institutionen skal være oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret efter landets lovgivning. Se artikel 17, stk. 3, i DBO'en.

Overgangsregel

Personer, som den 27. april 2011 var hjemmehørende i Ungarn, og som på dette tidspunkt modtog privat pension fra Danmark, der er omfattet af artikel 17, stk. 2, i DBO'en kan kun beskattes af pensionen i Ungarn, så længe modtageren af pensionen bliver ved med at være hjemmehørende i Ungarn. Fritagelsen for dansk skat gælder også for andre danske pensioner, som først udbetales senere, hvis personen modtog anden dansk pension senest den 27. april 2011. Se artikel 26, stk. 3, i DBO'en og bemærkningerne til artikel 26 i L 121 af 28. marts 2012.

Sociale ydelser

Betalinger efter

- den sociale sikringslovgivning i kildelandet
- en anden obligatorisk pensionsordning i kildelandet
- enhver anden ordning, der stammer fra offentlige midler i kildelandet, fx arbejdsløshedsdagpenge, sygedagpenge, barselsdagpenge og uddannelsesstøtte (SU)

kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 17, stk. 1, i DBO'en og protokollen til DBO'en, punkt 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 18: Offentlige hverv

Artikel 18 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 18, i DBO'en medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 18, stk. 2, i DBO'en.

Bemærk

Tjenestemandspensioner er også omfattet af artikel 18 i DBO'en, selv om de ikke er nævnt på samme måde som i modeloverenskomsten. Pensionen beskattes i samme land som lønnen. Se bemærkningerne til artikel 18 i L 121 af 28. marts 2012.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 19: Studerende

Artikel 19 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 20: Andre indkomster

Artikel 20 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 21: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 21 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Ungarn kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 21, stk. 2, litra a og b, i DBO'en.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Ungarn, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Ungarn. Se artikel 21, stk. 2, litra c, i DBO'en.

Ungarn giver som hovedregel exemptionlempelse på skat af indkomst, der efter DBO'en kan beskattes i Danmark. Den fritagne indkomst medregnes ved beregning af skatten på øvrig indkomst. Se artikel 21, stk. 1, litra a og c, i DBO'en.

Indkomst, der er omfattet af artikel 10 (udbytte) i DBO'en, lempes i Ungarn efter metoden almindelig credit. Se artikel 21, stk. 1, litra b, i DBO'en.

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 22: Ikke-diskriminering

Artikel 22 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 23: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 23 i DBO'en afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artikel 23 i DBO'en indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

MLI'en

Bemærk

Danmark har taget forbehold efter MLI'ens artikel 28, stk. 2, således at MLI'ens bestemmelser om voldgift ikke finder anvendelse i forhold til sager, der drejer sig om DBO'er mellem Danmark og andre EU-lande. Inden for EU gælder EU-voldgiftskonventionen og EU-voldgiftsdirektivet, og det vil herefter alene være disse EU-retsakter, der vil være gældende i forholdet mellem Danmark og Ungarn.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.3.1.28](#) om MLI'ens artikel 28.

Artikel 24: Udveksling af oplysninger

Artikel 24 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 25: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 25 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 26: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 15. juli 2012 og har virkning fra den 1. januar 2013.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om ikrafttræden.

Artikel 27: Opsigelse

Artikel 27 i DBO'en svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.32](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 32 om opsigelse.

C.F.9.2.20.4 Uruguay

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	14.12.2011			BKI nr. 8 af 09.04.2018	07.01.2013	Virkning for skatteperioder, der begynder på eller efter 07.01.2013 eller, hvis der ikke er nogen skatteperiode, på alle skattekrav, som opstår på eller efter denne dag. Straffesager fra 07.01.2013

Uruguay har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2016. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.20.5 USA

Indhold

Dette afsnit handler om:

- USA - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.20.5.1](#))
- USA - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.20.5.2](#))
- USA - Gennemgang af FATCA-aftalen ([C.F.9.2.20.5.3](#))

C.F.9.2.20.5.1 USA - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikraft-trædelse
DBO	06.05.1948	-	-	<u>BKI nr. 1 af 11.01.1949</u>	06.05.1948
Noteveksling, USA's udgifter til det fælles forsvar	07.04.1952 09.04.1952	-	-	<u>BKI nr. 26 af 24.06.1952</u>	24.06.1952
DBO Skatter i boer, arv, gaver og visse andre overførsler	27.04.1983	-	-	<u>BKI nr. 130 af 15.12.1986</u>	07.11.1986
Noteudveksling Skibs- og luftfart	06.07.1987	-	-	<u>BKI nr. 70 af 29.09.1987</u>	-
Aftale Gensidig bistand i toldsager	20.06.1991	-	-	<u>BKI nr. 102 af 10.10.1991</u>	17.10.1991
DBO	19.08.1999	<u>L 84 af 03.11.1999</u>	<u>Lov nr. 167 af 15.03.2000</u>	<u>BKI nr. 13 af 14.04.2000</u>	31.03.2000
Protokol	02.05.2006	<u>L 30 af 04.10.2006</u>	<u>Lov nr. 1574 af 20.12.2006</u>	<u>BKI nr. 1 af 18.02.2008</u>	28.12.2008
Aftale Udveksling af oplysninger om finansielle konti (FATCA)	15.11.2012	-	-	<u>BKI nr. 8 af 04.03.2013</u>	-
Bekendtgørelse af ordning af 21. juni 2017 mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater om udveksling	21.06.2017			<u>BKI nr. 28 af 07.12.2017</u>	

af Land for Land-rapporter				
Bekendtgørelse af aftale af 21. oktober 2020 mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater om at opdatere bilag II i aftalen mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater til forbedring af efterrettelighed vedrørende international beskatning og til gennemførelse af lovgivning om efterrettelighed vedrørende beskatning af konti i udlandet	21.10.2020			<u>BKI nr. 9 af 16.06.2021</u>

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

USA har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. april 1995. Bemærk, at USA ikke har tiltrådt ændringsprotokollen til konventionen. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#)

Bemærk

USA beskatter efter globalindkomstprincippet og har samtidig den specielle lovgivning, at amerikanske statsborgere, uanset hvor i verden de er hjemmehørende, også er fuldt skattepligtige til USA.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Se også

Se også

- Den amerikanske udgave af dobbeltbeskatningsoverenskomsten samt deres bemærkninger hertil (benævnt technical explanation). Den kan findes på internettet på adressen: <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/denmark-tax-treaty-documents>
- [Www.irs.gov](http://www.irs.gov) om USA's skattemyndighed
- Se også på SKAT.dk om [USA FATCA](#)

C.F.9.2.20.5.2 USA - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 30 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 4 samt noteudveksling.

Afsnittet indeholder:

- DBO'ens 30 artikler
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

DBO'ens 30 artikler

Artikel 1: Overenskomstens anvendelsesområde

Artiklen er ændret ved protokol af 2. maj 2006, artikel I.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

USA kan beskatte amerikanske statsborgere af deres globalindkomst, uanset hvor de er skattemæssigt hjemmehørende. Dette gælder også tidligere statsborgere og personer, som i en længere periode har været hjemmehørende i USA, uanset hvor de var hjemmehørende på beskatningstidspunktet. Beskatning kan finde sted i 10 år efter opgivelsen af sådan status. Se artikel 1, stk. 4.

USA afgiver retten til at beskatte amerikanske statsborgere, der bor i Danmark, for nogle bestemte indkomsttyper. Det gælder fx beskatning af danske private pensioner, sociale bidrag og visse bidrag til børn. Undtagelserne gælder også i forhold til artikel 14 (offentligt hverv) og artikel 20 (studerende og praktikanter). Se artikel 1, stk. 5.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3. Se dog artikel 4, stk. 1, litra d om transparente enheder

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Bemærk

For USA's vedkommende omfattes føderale indkomstskatter samt føderale skatter (federal excise taxes), der pålignes private fonde (private foundations). Skatter opkrævet af enkeltstaterne og kommunale skatter samt social security taxes (sociale bidrag) er ikke omfattet af DBO'en.

Eksempel

Californisk statsskat var ikke dækket af den dagældende overenskomst. Se TfS 1993, 594 LSR.

Se også

Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af området.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

"Person" omfatter fysiske personer, dødsboer, fonde (trusts), interessentskaber, selskaber samt enhver anden sammenslutning af personer.

Se [SKM2013.361.SR](#), hvor Skatterådet bekræftede, at et amerikansk LLC efter danske regler er en skattemæssig transparent enhed.

"Foretagende" omfatter også et foretagende, der drives af en person, der er hjemmehørende i et af landene, gennem en enhed, der er skattemæssigt transparent i dette land.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, bortset fra tilfælde, hvor sådan transport udelukkende finder sted mellem pladser i en kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Se dog artikel 3, stk. 1, litra i vedrørende definitionen af en "Kvalificeret offentlig enhed". Se også artikel 4, stk. 1, litra b, (ii) om Juridiske personer, der er oprettet for at yde pension eller andre lignende ydelser til ansatte, herunder selvstændige erhvervsdrivende, efter en ordning i et af aftalelandene, og som generelt er fritaget for beskatning i dette land.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Statsborgerskab nævnes specifikt som kriterium for skattemæssigt hjemsted. Se artikel 4, stk. 1.

Juridiske personer, der er oprettet udelukkende af religiøse, velgørende, uddannelsesmæssige, videnskabelige eller andre lignende formål i et af aftalelandene, og som generelt er fritaget for beskatning i dette land, skal anses for hjemmehørende i dette land. Se artikel 4, stk. 1, litra b, (i).

Juridiske personer, der er oprettet for at yde pension eller andre lignende ydelser til ansatte, herunder selvstændige erhvervsdrivende, efter en ordning i et af aftalelandene, og som generelt er fritaget for beskatning i dette land, skal anses for hjemmehørende i dette land. Se artikel 4, stk. 1, litra b, (ii).

En kvalificeret offentlig enhed skal anses for hjemmehørende i det land, hvor den er oprettet. Se artikel 4, stk. 1, litra c.

Hvis en indkomst gennem en skatteretligt transparent enhed (fx et interessentskab) er skattepligtig for en fysisk person i en af staterne, anses indkomsten efter aftalen for at være tjent af denne person. Se artikel 4, stk. 1, litra d.

En konflikt om, hvor et selskab skal anses for hjemmehørende, skal løses ved forhandling mellem de to staters kompetente myndigheder. Se artikel 4, stk. 3.

En person, der har fået opholdsarbejdstilladelse (såkaldt "green card holder") i USA, anses for hjemmehørende dér, men kun hvis personen har en særlig kvalificeret tilknytning til USA. Se også [SKM2021.96.SR](#).

Blanketten "Form 6166" anvendes i forbindelse med attestation af at være skattemæssigt hjemmehørende i USA.

Eksempel

Landsskatteretten fastslog i en afgørelse, at et dansk indregistreret ApS ikke kan anses for hjemmehørende i Danmark, når selskabets omkvalificeres til en transparent enhed efter SEL § 2 A. Det danske selskab ansås hverken for fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark. Det danske ApS blev istedet anset for hjemmehørende i USA, hvor moderselskabet var hjemmehørende. Se [SKM2013.234.LSR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En installation, en borerig eller et skib, der anvendes til efterforskning af naturforekomster, udgør kun et fast driftssted, hvis arbejdet varer i en periode på over 12 måneder. Hvis den samme aktivitet udøves af forbundne foretagender, beregnes 12-månedersperioden for foretagenderne under ét. Se artikel 5, stk. 3.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at hvis en afhængig agent handler på et foretagendes vegne i en stat og har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses personen for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet (medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i stykke 4, og som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i nævnte stykke).

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Definitionen af fast ejendom omfatter også rettigheder til udnyttelse eller efterforskning af mineral- og andre naturforekomster. Se artikel 6, stk. 2.

En person, der ejer fast ejendom i den anden stat, kan vælge at få beregnet skatten af indkomsten fra den faste ejendom på grundlag af nettofortjenesten, som om der var tale om indkomst fra erhvervsvirksomhed. Bestemmelsen hænger sammen med interne amerikanske regler, hvorefter der er adgang til at vælge mellem brutto- og nettobeskatning af fast ejendom. Se artikel 6, stk. 5.

Bemærk

"Texas School Tax" kan sidestilles med ejendomsskat efter dansk lovgivning. Se skd. 37, s. 131.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed omfatter indkomst hidrørende fra enhver handels- eller forretningsvirksomhed. Indkomst oppebåret af et foretagende ved udøvelse af tjenesteydelser og fra lejeindtægt af rørlig formue er også omfattet. Se artikel 7, stk. 7.

Indkomst eller gevinst, der kan henføres til et fast driftssted, kan beskattes i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, selv om betalingerne er udskudt til et tidspunkt, hvor det faste driftssted ikke længere eksisterer. Se artikel 7, stk. 8.

USA kan efter interne regler beskatte faste driftssteder, efter at de er ophørt med at eksistere.

Artikel 7 suppleres af punkt 3 i protokollen, hvorefter artikel 7 ikke skal forhindre henholdsvis Danmark og USA i fortsat at beskatte faste driftssteder tilhørende forsikringsselskaber efter interne regler.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Eksempel

En sagsøger var deltager i et kommanditselskabslignende amerikansk selskab. Det var ubestridt, at der var tale om et selskab, der efter både dansk og amerikansk ret var "transparent", så beskatning skulle ske hos selskabsdeltagerne. Sagsøgeren havde i indkomståret 1994 bopæl i Danmark og var ubestridt hjemmehørende her i landet. Landsretten lagde til grund, at det ikke var i strid med den tidligere gældende dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst at beskatte en person, der driver selvstændig virksomhed, af indtægterne fra transparent selskab i den stat, hvor den pågældende er hjemmehørende, uanset om selskabet efter overenskomstens artikel II, stk. 1, litra f, er et "foretagende hjemmehørende i USA". Landsretten lagde desuden til grund, at det følger af overenskomstens artikel XV, at Danmark som bopælsstat var berettiget til at beskatte sagsøgerens

indtægt efter globalindkomstprincippet, når bare der blev lempet for beskatning foretaget i USA. Indtægter fra fiskerivirksomhed blev ikke anset for indtægter fra "driften af skibe" efter overenskomstens artikel V, ligesom indtægten heraf ikke blev anset for vederlag for "tjenesteydelser, udøvelse af frie erhverv indbefattet" efter artikel XI, stk. 1. Se [SKM2004.117.ØLR.](#)

Dommen blev stadfæstet af Højesteret af de grunde, der var anført af landsretten, [SKM2005.399.HR.](#)

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 83 om USA's fortolkning vedrørende lempelse, når der opstår dobbeltbeskatning som følge af anvendelse af artikel 7, stk. 2.

Artikel 8: Skibs- og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter udleje af bemandede skibe eller luftfartøjer (time- og voyage-charter) og udleje af ubemandede skibe eller luftfartøjer (bareboat-charter). Artikel 8, stk. 2.

Indkomst fra brug, rådighedsstillelse og udlejning af containere (herunder anhængere, pramme og lignende udstyr til transport af containere), der anvendes i international trafik, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 8, stk. 3.

Fortjeneste fra forsyningsvirksomhed eller drift af bugserbåde mv., der vedrører efterforskning og udnyttelse af naturforekomster uden for kysten, kan kun beskattes i det land, hvor virksomheden er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 5.

Indkomst erhvervet af SAS fra driften af luftfartøjer i international trafik anses som indkomst i SAS konsortiet. Se protokollen, punkt 1.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.
- Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 15 om USA fortolkning af artikel 9 i relation til tynd kapitalisering.

Artikel 10: Udbytte

Der er indsat en ny artikel ved [protokol af 2. maj 2006](#), artikel II.

Artiklen afviger fra OECDs modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#)

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbyttet med 5 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a).

Hvis det modtagende selskab ejer, direkte eller indirekte, gennem en eller flere personer, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, aktier, der repræsenterer 80 pct. eller mere af stemmerettighederne i det selskab, som udbetaler udbyttet, i en 12 måneders periode, der udløber den dag, hvor retten til udbyttet er besluttet, og samtidig opfylder nærmere bestemte kriterier, kan kildelandet beskatte udbyttet med 0 pct., se nærmere i artikel 10 i protokol, [Lov nr. 1574 af 20. december 2006](#).

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)

Efter artikel 10, stk. 3, litra c, jf. artikel 22, stk. 2, litra e, er der i USA ikke kildeskat på udbytter til "pension funds". Efter Skatteministeriets vurdering er alle institutioner, der beskattes efter PAL §§ 6 og 7 at betragte som "pension funds". Disse institutioner kan derfor ikke tage lempelse for amerikanske kildeskatte på aktieudbytter, og skal derfor selv, i det omfang USA opkræver kildeskatte af udbytter til disse institutioner, tilbagesøge disse hos de amerikanske skattemyndigheder. Endvidere er det også muligt for visse kundedjede selskabsskattepligtige livsforsikringselskaber efter en konkret vurdering, at blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen i DBO'en. Skatteministeriet er gerne behjælpelig med denne konkrete vurdering.

Artiklen indeholder særregler for udbytte, der udbetales af et amerikansk "Regulated Investment Company" eller "Real Estate Investment Trust". Se artikel 10, stk. 4.

Overskud i et fast driftssted, der ejes af et selskab i den anden kontraherende stat, kan undergives en tillægsbeskatning på højst 5 pct. Bestemmelserne handler om den amerikanske "branch profits tax", der indebærer, at USA ud over selskabsskat kan pålægge faste driftssteder en skat, der principielt svarer til kildeskatten på udbytter fra selskaber for at sikre en ligelig behandling af datterselskaber og faste driftssteder. Satsen, der internt i USA er på 30 pct., kan efter overenskomsten højst udgøre 5 pct., og skatten må ikke pålignes selskaber, der opfylder visse betingelser i artikel 22. Se artikel 10, stk. 8.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 11, stk. 3.

Renter, der er afhængige af omsætning, fortjeneste eller lignende kan beskattes i kildelandet med 15 pct. Se artikel 11, stk. 5, litra a.

Overrente (excess inclusion), som vedrører øvrige andele (residual interest) i et amerikansk "Real Estate Mortgage Investment Conduit" (REMIC) kan beskattes i hvert af landene i overensstemmelse med den interne lovgivning i det enkelte land. Se artikel 5, stk. 5, litra b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties omfatter også rettighederne til computersoftware, spillefilm, lyd- og videobånd samt disketter og andre medier til gengivelse af billede og lyd. Se artikel 12, stk. 2, litra a.

Royalties omfatter også fortjeneste erhvervet ved afhændelse af ethvert aktiv som nævnt i litra a), forudsat at en sådan fortjeneste er afhængig af produktivitet, anvendelse eller videresalg af aktivet. Se artikel 12, stk. 2, litra b.

USA kan beskatte royalties med højst 15 pct. af bruttobeløbet, hvis betalingen er omfattet af artikel 22, stk. 6, om begrænsning af overenskomstfordele. Se [Protokol af 2. maj 2006, artikel IV](#).

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af containere, der anvendes i international trafik, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 13, stk. 4.

Fortjeneste på installationer, borerigge samt skibe anvendt til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster, der fx i forbindelse med fraflytning anses for solgt, kan højst beskattes op til de afskrivninger, der er foretaget. Se artikel 13, stk. 5.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 6 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Indkomst ved frit erhverv skal gøres op efter principperne i artikel 7, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelseshonorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelseshonorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan alene beskatte i tilfælde, hvor bruttohonoraret overstiger 20.000 USD eller et tilsvarende beløb i DKK inden for et indkomstår. Se artikel 17, stk. 1.

Hvis honoraret for en kunstners eller sportsudøvers optræden tilfalder en anden person, kan honoraret ikke beskattes i kildelandet, hvis det godtgøres, at hverken kunstneren eller sportsudøveren eller en person, der er knyttet til denne, direkte eller indirekte på nogen måde har del i denne andens fortjeneste. Fortjeneste omfatter udskudt vederlag, bonus, honorar, udbytte, interessentskabsudlodning eller anden udlodning. Se artikel 17, stk. 2.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Skatterådet kunne bekræfte, at et dansk selskab kunne få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som 3 direktører i selskabet havde betalt i USA vedrørende kunstnerisk virksomhed i USA. Se [SKM2012.415.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner, social sikring, livrenter, underholdsbidrag og bidrag til børn

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, litra a. Bestemmelsen omfatter kun pensioner, der udbetales efter en pensionsordning, der er skattemæssigt godkendt i det land, hvor ordningen er oprettet.

Overgangsregel

Personer, som den 31. marts 2000 var hjemmehørende det ene land, og som på dette tidspunkt modtog privat pension, der er omfattet af artikel 18, stk. 1, fra det andet land, kan kun beskattes af pensionen i bopælslandet, så længe modtageren af pensionen bliver ved med at være hjemmehørende i dette land. Se artikel 18, stk. 1, litra b.

Livrenter, der ikke er omfattet af artikel 18, stk. 1, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3.

Det fremgår af protokollen, punkt 4, litra b, hvilke ordninger der er omfattet af artikel 18, stk. 1.

Det drejer sig om:

- I Danmark: Pensionsordninger efter PBL afsnit I.
- I USA: Pensionsordninger efter
 - sektion 401 (a) i Internal Revenue Code,
 - individuelle ordninger (herunder individuelle pensionsordninger, der er en del af en forenklet lønmodtagerpensionsordning efter sektion 408 (k),
 - individuelle pensionskonti,
 - individuelle pensionslivrenter,
 - sektion 408 (p) konti
 - Roth IRAs efter sektion 408A, sektion 403(a) godkendte livrentepåbeholdninger og sektion 403(b) ordninger.

Se også

Se også afsnit [C.A.10.4.2.4.3](#) om ordninger omfattet af reglen i [PBL § 53 B](#).

Sociale ydelser

Sociale ydelser efter sociallovgivningen, fx folke- og invalidepension, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2.

Underholdsbidrag og børnebidrag

Underholdsbidrag, der er fradragsberettiget i yderens bopælsland, kan kun beskattes i modtagerens bopælsland.

"Underholdsbidrag" betyder løbende betalinger efter en skriftlig separationsbevilling eller en skilsmisse, underholdsbidrag eller pligtig understøttelse, som er skattepligtig for modtageren efter lovgivningen i det land, hvor modtageren er hjemmehørende. Se artikel 18, stk. 4.

Børnebidrag, der betales efter en skriftlig separationsbevilling eller en skilsmisse af en person, der er hjemmehørende i det ene land til en person, der er hjemmehørende i det andet land, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 5.

Eksempler

Pensionsydelser fra "United States of America Railroad Retirement Board" er en offentlig pension. Se LSR 1976, 94.

En forsørgertabsydelse fra USA var omfattet af artikel X (1) om pensioner i den dagældende overenskomst, Bekendtgørelse nr. 1 af 11. januar 1948. Med henvisning til artikel XV (b) jf. artikel X (1) i den dagældende overenskomst fandt landsretten, at Danmark kunne medregne ydelsen ved skatteberegningen mod at indrømme lempelse. Se [SKM2003.484.VLR](#).

Se om beskatning af nogle konkrete amerikanske IRA-pensionsordninger i forbindelse med en påtænkt flytning af hjemsted til Danmark i [SKM2019.113.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen er ændret ved protokol af 2. maj 2006, artikel III. Der er tale om rettelse af en fejl.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anvendelse af artikel 19 er indsnævret i forhold til OECD's modeloverenskomst artikel 19, idet der skal være tale om "udøvelse af funktioner af myndighedskarakter".

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende og praktikanter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Det er præciseret, at der skal være tale om fuldtidsstudier på en officielt godkendt uddannelsesinstitution eller fuldtidsstudier for at få en fuldtidsuddannelse.

For lærlinge og praktikanter gælder skattefritagelsen højst i tre år fra datoen for hans eller hendes første ankomst til opholdslandet.

Indkomst fra forskning er ikke omfattet af artikel 20, hvis forskningen ikke foretages i offentlig interesse.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Andre indkomster

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 22: Begrænsning af overenskomstfordele

Der er indsat en ny artikel ved protokol af 2. maj 2006, artikel IV.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der er tale om en såkaldt LOB-bestemmelse ("Limitation of Benefits"). Formålet med artiklen er at begrænse anvendelsen af visse af overenskomstens bestemmelser (begunstigelser) til særligt kvalificerede personer/selskaber.

En fysisk person hjemmehørende i USA eller Danmark er altid berettiget til overenskomstfordele. Det gælder også for de to staters offentlige myndigheder, religiøse og velgørende institutioner samt pensionskasser, når over 50 pct. af pensionsmodtagerne er hjemmehørende i et af landene. Men for selskaber, fonde og andre ikke-fysiske personer er der en række krav, som skal være opfyldt.

Bestemmelsen er opbygget så skattesubjektet "testes" for objektive kriterier som ejerforhold, betalingsstrømme og aktiv erhvervsudøvelse.

Bemærk

Protokollen af 2. maj 2006 artikel IV medfører en helt ny affattelse af overenskomstens artikel 22. Se bemærkningerne til L 30 af 4/10 2006 (Lov nr. 1574 af 20/12 2006).

Se også

Se også DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Lempelse for dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som USA efter DBO'en kan beskatte. Se artikel 23, stk. 3, litra og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i USA, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra USA. Se artikel 23, stk. 3, litra c.

Artikel 23, stk. 2, handler om den situation, hvor en statsborger i USA er hjemmehørende i Danmark. USA beskatter amerikanske statsborgeres globalindkomst. Danmark skal kun give lempelse for den skat, som USA efter DBO'en kan opkræve af personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som ikke er amerikanske. Den dobbeltbeskatning, der måtte opstå i den forbindelse, ophæves efter artikel 23, stk. 2, litra b og c.

USA giver creditlempelse for skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Lempelse er begrænset efter interne amerikanske regler for bl.a. kulbrintebeskatning. Se artikel 23, stk. 1.

Skatterådet kunne bekræfte, at et dansk selskab kunne få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som 3 direktører i selskabet havde betalt i USA vedrørende kunstnerisk virksomhed i USA. Se [SKM2012.415.SR](#).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Ved indsættelse af ordene "især med hensyn til beskatning af globalindkomsten" er det sikret, at den amerikanske globalbeskatning af amerikanske statsborgere ikke er i strid med ikke-diskrimineringsbestemmelsen. Artiklen omfatter enhver skat, uanset hvilke myndigheder der har pålagt den. Se artikel 24, stk. 1.

Artiklen skal ikke kunne fortolkes, så den udelukker nogen af de kontraherende stater fra at pålægge skat efter artikel 10 om udbytte. Se artikel 24, stk. 5.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Aftalen indeholder ikke nogen tidsfrist for skatteyderen til at indbringe sagen for de kompetente myndigheder. Hvis der søges opnået en gensidig aftale mellem de to stater, skal de nationale lignings- og opkrævningsprocedurer stilles i bero under forløbet af forhandlingerne.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet eller det land, hvori skatteyderen er statsborger.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Overenskomsten går videre end modeloverenskomsten, idet der udveksles "relevante" oplysninger, og ikke kun "nødvendige" oplysninger.

Skatteministeren har redegjort for forskellen mellem den tidligere og den nuværende overenskomsts bestemmelser om udveksling af oplysninger. Se Skat Udland 2000, 161.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26, samt afsnit [C.F.9.2.20.5.3](#) om FATCA-aftalen.

Artikel 27: Administrativ bistand

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27.

Bemærk

USA har tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 31. marts 2000 og har virkning fra 1. januar 2001.

Protokolændringer af 2. maj 2006 trådte i kraft den 28. december 2007 og har virkning fra 1. januar 2008.

Bemærk

For de indkomster, hvor der er hel eller delvis kildelandsbeskatning (fx pensioner, renter og udbytter), fik overenskomsten allerede virkning for beløb, der er udbetalt eller godskrevet fra den 1. maj 2000.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Højesteretsdomme		
► SKM2024.530.HR ◀	► Artikel 11. Sagen angik, om et dansk selskab havde pligt til at indeholde skat af renter, som i 2005-2007 var betalt eller tilskrevet vedrørende to gældsbreve udstedt til selskabets (red.nationalitet.nr.1.fjernet) moderselskab. Som Landsretten fandt Højesteret efter en konkret vurdering, at det (red.nationalitet.nr.1.fjernet) moderselskab i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, var skattepligtig af renter, som selskabet havde oppebåret på et lån ydet til dets danske datterselskab. Der skulle hverken efter rente-/royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi moderselskabet og dette selskabs eget (red.nationalitet.nr.1.fjernet) moderselskab var gennemstrømningsselskaber, der ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomstens forstand. Med hensyn til det danske selskabs påberåbelse af den dansk- (red.nationalitet.nr.2.fjernet) dobbeltbeskatningsoverenskomst udtalte Højesteret, at den betaling, som koncernens ultimative moderselskab i Y1-land modtog fra sit datterselskab i (red.øgruppe.nr.1.fjernet), ikke var betaling af rente, men måtte anses for betaling af udbytte i kraft af ejerforholdet. På den baggrund fandt Højesteret, at det (red.nationalitet.nr.2.fjernet) selskab ikke kunne anses for at være den retmæssige ejer af renter som anført i artikel 11 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land. Allerede af den grund skulle beskatningen af renterne i Danmark ikke frafaldes efter den dansk- (red.nationalitet.nr.2.fjernet) dobbeltbeskatningsoverenskomst. Højesteret stadfæstede herefter landsrettens dom. Højesteret fandt endvidere, at der ikke var grundlag for at stille præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen. ◀	► Tidligere instans: SKM2024.192.ØLR ◀

SKM2005.399.HR	Artikel 7. Sagsøgeren deltager i et kommanditselskabslignende amerikansk selskab. Det var ubestridt, at der var tale om et selskab, der efter både dansk og amerikansk ret var "transparent", så beskatning skulle ske hos selskabsdeltagerne. Sagsøgeren havde i indkomståret 1994 bopæl i Danmark og var ubestridt hjemmehørende her i landet. Landsretten lagde til grund, at det ikke var i strid med den tidligere gældende dansk-amerikanske DBO at beskatte en person, der driver selvstændig virksomhed, af indtægterne fra transparent selskab i det land, hvor den pågældende er hjemmehørende, uanset om selskabet efter overenskomstens artikel II, stk. 1, litra f, er et "foretagende hjemmehørende i USA". Landsretten lagde endvidere til grund, at det følger af overenskomstens artikel XV, at Danmark som bopælsland var berettiget til at beskatte sagsøgerens indtægt efter globalindkomstprincippet, når bare der blev lempet for beskatning foretaget i USA. Indtægter fra fiskerivirksomhed blev ikke anset for indtægter fra "driften af skibe" efter DBO'en artikel V, ligesom indtægten ikke blev anset for vederlag for "tjenesteydelser, udøvelse af frie erhverv indbefattet" efter artikel XI, stk. 1. Dommen blev stadfæstet af Højesteret af de grunde, der var anført af landsretten.	Tidligere instans SKM2004.117.ØLR
SKM2003.62.HR	Artikel 15. Højesteret fandt i en sag om arbejdsudleje for indkomståret 1990 frem til, at dagældende artikel 11 i 1948-overenskomsten om personligt arbejde i tjenesteforhold - herunder udtrykket "arbejdsgiver" - skulle fortolkes i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's senere vedtagne modeloverenskomst, hvorefter der skal lægges vægt på den "reelle arbejdsgiver". Arbejdsudleje er nu omfattet af artikel 15.	
Landsretsdomme		
► SKM2024.9.ØLR ◀	► Artikel 15, stk. 3. Sagen angik, om skatteyderen var berettiget til fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, for den lønindkomst han oppebar for sit arbejde på skibe i internationalt farvand. Der var enighed om, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y1-land (red: USA) regulerede beskatningsretten, og at Danmark var tillagt beskatningsretten til lønindkomsten. Idet Danmark var tillagt beskatningsretten, var skatteyderen alene berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Spørgsmålet var herefter, om skatteyderen under alle omstændigheder var berettiget til fuld lempelse med henvisning til formuleringer i Den juridiske	► Stadfæstelse af SKM2023.126.BR ◀

	vejledning og cirkulære nr. 72 af 17. april 1996. Landsretten fandt, at skatteyderen alene var berettiget til halv lempelse, og at formuleringerne i den dagældende juridiske vejledning ikke kunne føre til andet resultat. Landsretten anførte, at der ved læsningen af Den juridiske vejledning ikke var en reel modsætning mellem vejledningen, herunder vejledningens henvisning til cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, og det overordnede retsgrundlag i ligningslovens § 33 A. Landsretten henviste desuden til landsrettens dom i SKM2023.341.ØLR, hvor skatteyderen havde støttet et synspunkt om fuld lempelse på lignende argumentation. ◀	
SKM2003.484.VLR	Artikel 18. En forsørgertabsydelse fra USA var omfattet af artikel X (1) om pensioner i den dagældende overenskomst, Bekendtgørelse nr. 1 af 11. januar 1948. Med henvisning til artikel XV (b) jf. artikel X (1) i den dagældende overenskomst fandt landsretten, at Danmark kunne medregne ydelsen ved skatteberegningen mod at indrømme lempelse.	
Landsskatteretten		
SKM2020.426.LSR	Artikel 10. Landsskatteretten fandt, at en pensionsplan ikke var berettiget til refusion af udbytteskat. Pensionsplanen havde således ikke dokumenteret, at den havde ejet aktier, og at den havde modtaget udbytte af disse aktier, hvor der i forbindelse med udbetalingen af udbyttet var indeholdt udbytteskat. Betingelserne for refusion af udbytteskat var således ikke opfyldt, og SKAT havde derfor været berettiget til at give afslag på pensionskassens ansøgning om refusion af udbytteskat. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse.	
SKM2020.371.LSR	Artikel 10. Landsskatteretten fandt, at en pensionsplan ikke havde været berettiget til refusion af udbytteskat. Pensionsplanen havde således ikke dokumenteret, at den havde ejet aktier, og at den havde modtaget udbytte af disse aktier, hvor der i forbindelse med udbetalingen af udbyttet var indeholdt udbytteskat. Betingelserne for refusion af udbytteskat var således ikke opfyldt, og SKAT havde været berettiget til at annullere den tidligere afgørelse. Det forhold, at SKAT havde anvendt ordet tilbagekaldelse, kunne ikke føre til et andet resultat. Landsskatteretten udtalte, at pensionsplanen havde bevisbyrden for, om pensionsplanen var berettiget til refusion af udbytteskat, og at retten kunne efterprøve, om betingelserne for refusionen havde været til stede. Landsskatteretten stadfæstede herefter SKATs afgørelse.	

<u>SKM2019.33.LSR</u>	Artikel 19 og 21. Landsskatteretten fandt, at der for en klager, der var fuld skattepligtig til USA, ikke skulle foretages skattefræk af udbetaling af beløb til klageren fra Det Frie Forskningsråd. Landsskatteretten fandt således, at beløbet ikke var vederlag for udførelse af hverv for den danske stat omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, men anden indkomst omfattet af artikel 21, og at USA som bopælsstat havde beskatningsretten til indkomsten.	
<u>SKM2013.234.LSR</u>	Artikel 1, 4, 11 og 21. Et dansk indregistreret ApS kunne ikke anses for hjemmehørende i Danmark, når selskabet var omkvalificeret til en transparent enhed efter SEL § 2A. Det danske selskab ansås hverken for fuld eller begrænset skattepligtig til Danmark. Det danske selskab blev i stedet anset for hjemmehørende i USA, hvor moderselskabet var hjemmehørende.	
<u>SKM2003.29.LSR</u>	Artikel 4. I sagen var det spørgsmålet, om et amerikansk selskab, A Corp., kan modtage udbytter skattefrit fra et dansk holdingselskab, B Holding A/S. Mellem A Corp. og B Holding A/S var indskudt et hollandsk kommanditselskab, H CV. A Corp. ejedes som kommanditist 95 pct. af kommanditselskabet, der ejede B Holding A/S 100 pct. Det hollandske kommanditselskab ansås for transparent efter interne danske skatteregler, men som et selvstændigt skattesubjekt efter amerikanske regler. B Holding A/S var et selvstændigt skattesubjekt i Danmark og USA. Ligningsrådet besvarede spørgsmålet benægtende. Rådet henså herved til den ved lov nr. 282 af 25. april 2001 foretagne ændring af SEL § 2, stk. 1, litra c), samt til bestemmelsen i artikel 4, stk. 1, litra d) , i DBO'en mellem Danmark og USA.	
LSR 1976, 94	Artikel 18. Pensionsydelser fra "United States of America Railroad Retirement Board" er en offentlig pension.	
Skatterådet		
► <u>SKM2024.602.SR</u> ◀	► Artikel 17. Spørger havde deltaget i invitationsbaserede turneringer i et strategisk kortspil afholdt i USA, Spanien og Holland. Han havde i den forbindelse erhvervet pengepræmier i 2023 på ca. X tusinde kr. og ca. X tusinde kr. pr. ultimo august 2024. Spørger havde desuden erhvervet indkomst ved coaching i kortspillet. Udbyderen af turneringerne, G1 Virksomhed USA, havde indeholdt amerikansk kildeskat af visse af gevinsterne. Skatterådet bekræftede, at pengepræmierne skulle medregnes til den skattepligtige indkomst, uanset om turneringerne blev afholdt i USA,	

	Spanien eller Holland. Pengepræmierne blev beskattet efter statsskattelovens § 4 f. Skatterådet bekræftede desuden, at pengepræmierne var omfattet af artikel 17 i den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette gjaldt dog kun for turneringer, der fysisk var afholdt i USA, hvorfor spørger kun kunne få creditlempelse for den amerikanske kildeskat indeholdt af pengepræmier for disse turneringer. ◀	
<u>SKM2024.200.SR</u>	Artikel 10 og 22. Sagen omhandlede, at det amerikanske selskab M1 besluttede, at selskabets forretningsområde (navn udeladt) skulle spaltes ud af den eksisterende koncern som et selvstændigt børsnoteret selskab. Beslutningen blev offentliggjort i en fondsbørsmeddelelse i (dato udeladt). For at gennemføre spaltningen blev alle aktierne i det svenske selskab (navn udeladt) udloddet op gennem M1 struktur, hvilket involverede, at der skete en udlodning fra det danske selskab D1 til det svenske moderselskab Spørger AB. Spørgsmål 1 angik, om Spørger AB kunne modtage udbytter skattefrit fra D1. Endvidere var spørgsmålet om M1, ansås som retmæssige ejer af de aktier der blev udloddet fra D1, og om M1 tilsvarende kunne modtage udbytter skattefrit fra D1. Skatterådet kom frem til, at Spørger AB ansås for rette indkomstmodtager af udbyttet, og kunne påberåbe sig, at M1 vil være retmæssig ejer og derfor var beskyttet efter den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst, såfremt M1 ejede aktierne i D1 direkte i stedet for indirekte. Skatterådet bekræftede derfor under spørgsmål 1, at der ikke skete udbyttebeskatning, når aktierne i det danske selskab D1 blev udloddet til det svenske selskab Spørger AB, fordi M1 var retmæssig ejer af udbyttet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk.1, litra c, og artikel 10, stk. 3, litra a, samt og artikel 22, stk. 2, litra c), i) i den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst.	

Spørgsmål 2 angik, om den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3 fandt anvendelse på den påtænkte udlodning.

Da det under spørgsmål 1 blev det vurderet, at udbytteudlodningen til Spørger AB ikke blev skattepligtig til Danmark, fordi M1 ansås for være retmæssige ejer af udbyttet, fandt Skatterådet, at den pågældende struktur ikke havde som hovedformål at opnå en skattefordel, som virkede mod formålet og hensigten med skatteretten.

Skatterådet bekræftede dermed, at ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse.

SKM2023.277.SR

Artikel 4, 5 og 7. Spørger var dansk statsborger og flyttede i 1991 fra Danmark til USA. Spørger var eneste ejer og ansatte i det amerikanske selskab, G1 Inc. Spørger var ansat som selskabets administrerende direktør [President]. Spørger påtænkte at etablere bopæl i Danmark (helårsbolig), hvorfra han også ville arbejde i de næste 5-10 år. Spørger forventede at have mellem 120-150 årlige opholdsdage i Danmark fordelt på 4-5 årlige ophold af hver 3-6 ugers varighed, og en forventet arbejdsindsats på mellem 15-20 timer om ugen. Opholdene i Danmark skyldtes familiemæssige årsager.

Skatterådet bekræftede i spørgsmål 1, at G1 Inc. skulle betragtes som et selvstændigt skattesubjekt, idet enheden kunne sidestilles med et selskab, som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Skatterådet bekræftede i spørgsmål 2, at Spørger ville blive betragtet som dobbeltdomicileret med skattemæssigt hjemsted i USA. På baggrund af en helhedsvurdering af Spørgers personlige og økonomiske interesser fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, med hvilken af de to stater Spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser. Det var således ikke muligt at finde spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a. Efter det oplyste ville Spørger opholde sig hyppigere i USA end i Danmark. Skatterådet fandt på den baggrund, at Spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra b, måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i USA, da det var i den stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde

ophold.

Skatterådet bekræftede i spørgsmål 3, at G1 Inc. ikke var hjemmehørende i Danmark grundet ledelsens sæde, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Der blev lagt vægt på, at Spørger efter flytningen til Danmark fortsat ville udøve hovedparten af den daglige ledelse fra selskabets kontor i USA.

Skatterådet fandt i spørgsmål 4, at Spørgers arbejde fra bopælen i Danmark ville statuere fast driftssted for G1 Inc., jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Der blev lagt vægt på, at Spørger i de perioder hvor han var i Danmark, ville udføre arbejde forbundet med den daglige ledelse af selskabet i en nærmere ubestemt fremtid. Arbejdet opstod herved ikke alene tilfældigt og sporadisk. Svaret var ikke i overensstemmelse med Spørgeres ønske.

Skatterådet kunne ikke bekræfte i spørgsmål 5, at konsekvensen af det faste driftssted ville betyde, at det udelukkende var Spørgers lønindkomst, som ville blive beskattet i Danmark. Der blev lagt vægt på, at der til det faste driftssted i Danmark skulle henføres en fortjeneste svarende til de funktioner, som Spørger ville varetage, hvilket blandt andet udgjorde daglig ledelse og udøvelse af selskabets virksomhed i øvrigt.

SKM2023.171.SR

Artikel 18 og 23. Skatterådet tog stilling til en række spørgsmål vedrørende fire amerikanske pensionsordninger, som Spørger havde arvet efter sin forælder. Tre af ordningerne var oprettet før den 18. februar 1992.

Besvarelsen af spørgsmål 1-3 og 6-9 fulgte Skatterådets praksis i bl.a. [SKM2018.592.SR](#) og [SKM2022.313.SR](#).

Under spørgsmål 4 og 5 tog Skatterådet stilling til pensionsordninger af typen *Inherited Variable Annuity* og *Inherited Fixed Annuity*, som var forsikringsordninger i form af livrenter.

Skatterådet fandt, at begge pensionsordninger var omfattet af PBL § 53 A. Da der ikke havde været fradrag eller bortseelsesret for indbetalingerne til pensionsordningerne, var udbetalingerne herfra ikke skattepligtige, jf. PBL § 53 A, stk. 5.

SKM2023.150.SR

Artikel 18. Spørgeren ønskede bekræftet, at en udlodning fra en trust til en IRA-pensionsordning ejet af spørgeren ville være omfattet af artikel 8 i DBO'en mellem Danmark og USA **for så vidt angår arv og gave**, således at udlodningen ikke medførte dansk gaveafgift.

Skatterådet fandt, at en udlodning fra trusten til

en IRA-pensionsordning ejet af spørgeren efter DBO'en kun kunne beskattes i USA, og Skatterådet bekræftede derfor, at **udlodningen ikke var gaveafgiftspligtig til Danmark.**

Spørgerens repræsentant ønskede endvidere bekræftet, at USA havde beskatningsretten, hvis der blev udbetalt midler til spørgeren fra IRA-pensionsordningen, jf. artikel 18 i DBO'en mellem Danmark og USA, og at der ikke skulle betales dansk indkomstskat.

Skatterådet bekræftede, at USA havde beskatningsretten til udbetalingerne fra spørgerens IRA-pensionsordning. Da spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, beskattede Danmark spørgerens indkomster uanset, hvor de kom fra. Efter spørgerens oplysninger var pensionsordningen omfattet af PBL § 53 B, og udbetalinger fra pensionsordningen skulle derfor medregnes til den skattepligtige indkomst. Efter dobbeltbeskatningsindkomsten skete der lempelse i den danske skat, da spørgeren var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Lempelse skete efter DBO'ens artikel 23 ved, at der i den danske indkomstskat blev givet et nedslag svarende til den del af den danske indkomstskat, der kunne henføres til den indkomst, der hidrørte fra USA. Den skattepligtige del af udbetalingerne fra pensionsordningen havde således betydning for spørgers samlede skattebetaling i Danmark, dvs. progressionsvirkning.

SKM2023.151.SR

Artikel 4. Spørgeren er født i USA og har i størstedelen af sit liv boet i USA. Spørger har efter det oplyste fast bopæl i USA, hvor spørger driver forretning inden for smykkealg. Spørgeren har aldrig boet i Danmark, men har opholdt sig i Danmark på kortvarige familie- eller feriebesøg i Danmark.

Den 4. marts 2020 ankom spørgeren til Danmark på et kort familiebesøg. Spørgerens ophold i Danmark blev forlænget til begyndelsen af januar 2021 på grund af COVID-19, hvorefter spørger forlod Danmark og rejste hjem til USA. Spørgeren rejste retur til Danmark den 4. marts 2021 og ved kontrakt indgået i marts 2021 erhvervede spørgeren et sommerhus i Danmark med overtagelse den 15. juli 2021.

Spørgeren ønskede Skatterådets bekræftelse af, at spørgeren blev fuldt skattepligtig til Danmark fra d. 15. juli 2021, hvor spørgeren erhvervede og tog ophold i et sommerhus i Danmark. Derudover ønskede spørgeren bekræftet, at spørger skulle betragtes som værende skattemæssigt hjemmehørende i USA.

Skatterådet bekræftede, at spørgeren var indtrådt i fuld dansk skattepligt, men skattepligten indtrådte allerede fra den 4. marts 2020, hvor spørger ankom til Danmark på et familiebesøg. Skatterådet havde herved lagt vægt på, at spørger erhvervede bopæl her i landet ved at bo hos sine forældre og opholde sig uafbrudt her i landet i mere end 3 måneder. Det forhold, at spørgers ophold overskred den varighed, som spørger oprindeligt havde planlagt på grund af COVID-19, kunne efter Skatterådets opfattelse ikke føre til et andet resultat.

Spørgeren ophævede ikke boligmuligheden i Danmark, hvorfor spørger ikke udtrådte af fuld dansk skattepligt. Det fortsatte uafbrudte ophold i Danmark var efter Skatterådets opfattelse et udtryk for, at spørger anvendte sit nyerhvervede sommerhus som helårsbolig som et alternativ til en bolig hos sine forældre. Det var således Skatterådets opfattelse, at spørgeren forblev fuldt skattepligtig til Danmark

Endvidere kunne Skatterådet bekræfte, at USA ansås som spørgerens skattemæssige bopælsland ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten artikel 4, stk. 2, litra a, idet spørger havde midtpunktet for sine livsinteresser i USA.

SKM2023.86.SR

Artikel 4. Spørger og hendes familie ville leje en Airbnb-lejlighed i Danmark fra medio januar 2023 til medio juni 2023. Hun blev fuldt skattepligtig til Danmark.

Det var oplyst, at opholdet i Danmark var midlertidigt og forventedes at vare mindre end 6 måneder. Efter det tidsbegrænsede ophold i Danmark ville hele familien vende tilbage til USA til deres sædvanlige bolig, som stod klar til dem. Endvidere ville børnene vende tilbage til deres skole i USA, hvor de fortsat var indskrevet.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsatte, at det midlertidige ophold her i landet ikke varede mere end 6 måneder.

Skatterådet fandt herefter, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, a).

Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 6 måneder.

SKM2023.85.SR

Artikel 4. Spørger og hans familie ville leje en Airbnb-lejlighed i Danmark fra medio januar 2023 til medio juni 2023. Der var således tale om en helårsbolig, som af ejeren udlejedes via Airbnb til spørger og hans familie. Spørger blev fuldt skattepligtig til Danmark.

Skatterådet havde lagt vægt på, at det var oplyst, at opholdet i Danmark var midlertidigt og forventedes at vare mindre end 6 måneder. Efter det tidsbegrænsede ophold i Danmark ville hele familien vende tilbage til USA til deres sædvanlige bolig, som stod klar til dem. Endvidere ville børnene vende tilbage til deres skole i USA, hvor de fortsat var indskrevet.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsatte, at det midlertidige ophold her i landet ikke varede mere end 6 måneder.

Skatterådet fandt herefter, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, a).

Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 6 måneder.

SKM2022.313.SR

Artikel 18, 21 og 23. Skatterådet bekræftede, at spørger i udgangspunktet var skattepligtig til Danmark af udbetalinger fra hans amerikanske Traditional IRA og Traditional 403(b) efter PBL § 53 B, stk. 6. Hvis spørger tilflyttede Danmark og blev fuldt skattepligtig her, blev han efter artikel 4 i DBO'en mellem Danmark og USA skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Efter **artikel 18, stk. 1, litra a** i DBO'en blev udbetalinger fra pensionsordninger, der var skattemæssigt godkendt i det land ordningen var oprettet i kun beskattet i kildelandet. Efter punkt 4, litra b i protokollen til DBO'en var individuelle pensionsordninger, Roth IRA's og 403(b)-pensionsordninger skattemæssigt godkendt i USA. Da både USA og Danmark beskattede pensionsudbetalingerne, skulle Danmark derfor lempe.

Lempelsen skete ifølge DBO'ens **artikel 23, stk. 3, litra c** efter metoden exemption med progressionsforbehold. Pensionsudbetalingerne indregnedes dermed i beskatningsgrundlaget i Danmark, men der skulle tillades et fradrag, der svarede til den del af indkomsten, der kunne henføres til indkomsten fra USA. Pensionsudbetalingerne fik dermed progressionsvirkning på den danske skat af spørgers øvrige indkomst.

Skatterådet bekræftede dog ikke spørgers

begrundelse for dette resultat, idet spørger henviste til artikel 1, stk. 4 i DBO'en mellem Danmark og USA, som statuerede, at USA kunne beskatte globalindkomsten, uanset indholdet af DBO'en, men ikke tillagde USA beskatningsretten i dobbeltbeskatningssituationer. Beskatningsretten i dobbeltbeskatningssituationer fastlagdes af de øvrige bestemmelser i DBO'en.

I forbindelse med ovenstående vurderede Skatterådet, at de to pensionsordninger (Traditional 403(b) og Roth 403(b)) som spørger havde arvet efter sin ægtefælle, ved den skattemæssige kvalifikation i Danmark fuldt ud skulle behandles, som om de var etableret og indbetalt af spørger. Herudover vurderede Skatterådet, på baggrund af princippet i [SKM2021.668.SR](#), at spørgers tilbageværende Traditional IRA, Roth IRA, Traditional 403(b) og Roth 403(b) skulle behandles som selvstændige og adskilte pensionsordninger.

Skatterådet bekræftede videre, at spørger ikke skulle medregne afkast på Traditional IRA og Traditional 403(b) efter PBL § 53 B, stk. 5.

Henset til, at indbetalinger til spørgers Roth IRA og Roth 403(b) var sket af beskattede midler, anså Skatterådet disse pensionsordninger for omfattet af PBL § 53 A, og bekræftede, at udbetalingerne herfra var skattefrie efter PBL § 53 A, stk. 5.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at afkastet af spørgers Roth IRA og Roth 403(b) var skattefrit, idet afkast af pensionsordninger omfattet af PBL § 53 A var skattepligtigt efter lovens § 53 A, stk. 3. Afkast af pensionsordninger var omfattet af **artikel 21** i DBO'en mellem Danmark og USA, og denne bestemmelse tillagde beskatningsretten til det land, hvori modtageren af indkomsten var hjemmehørende. Spørger var hjemmehørende i Danmark efter DBO'ens artikel 4. Danmark havde dermed beskatningsretten til afkastet. Det løbende afkast af de nævnte pensionsordninger var dermed skattepligtigt i Danmark efter PBL § 53 A, stk. 3. Skatterådet var ikke enig med spørger i, at afkastet var skattefrit efter PBL § 53 A, stk. 5, idet denne bestemmelse angik udbetalinger fra pensionen. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at der skulle ske lempelse efter exemption-metoden for den danske skat af afkastet, idet der ikke skulle ske lempelse i den danske skat, når DBO'en tillagde Danmark beskatningsretten.

Endelig bekræftede Skatterådet, at udbetalinger af sociale pensioner fra de amerikanske myndigheder, som skete efter den stedlige sociallovgivning, kun kunne beskattes i

USA efter DBO'ens **artikel 18, stk. 2**. Danmark skulle derfor lempe ved den danske beskatning af disse udbetalinger og lempelsen skete efter DBO'ens **artikel 23, stk. 3, litra c** efter metoden exemption med progressionsforbehold.

SKM2022.292.SR

Artikel 4. Spørger flyttede i 2014 til USA sammen med sin familie.

Spørger havde siden sin flytning til USA i 2014 været permanent etableret i USA, og han og resten af familien var blevet green card holders i USA.

I forbindelse med bestyrelsesarbejde i Danmark ønskede spørger at få bekræftet, hvorvidt der ville genindtræde fuld skattepligt til Danmark, og ligeledes om han fortsat ville være skattemæssigt hjemmehørende i USA. Dernæst ønskede spørger at få bekræftet om den fulde skattepligt til Danmark ville ophøre ved salg af den danske bolig.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, såfremt han havde 15 arbejdsdage her i landet. Spørgers arbejde her i landet omfattede bl.a. deltagelse i 9 bestyrelsesmøder.

Videre kunne Skatterådet bekræfte, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, da spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser (midtpunkt for livsinteresser) i USA.

Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at spørgers fulde skattepligtig til Danmark ville ophøre, såfremt han sælger sin bolig i Danmark.

Artikel 18, 21 og 23. Skatterådet bekræftede, at Spørgers amerikanske IRA-pensionsordning kunne anses for omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 B, idet den var oprettet, mens han ikke var fuldt skattepligtig til Danmark, og Spørger ikke havde betalt amerikansk skat af hans indbetalinger til pensionsordningen. Skatterådet bekræftede videre, at udbetalinger fra Spørgers IRA-pensionsordning som udgangspunkt var skattepligtige efter pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 6, men at pensionsudbetalingerne efter **artikel 18** i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA kun kunne beskattes i USA. Der skulle derfor ske lempelse i Danmark efter metoden exemption med progressionsforbehold, jf. **art. 23, stk. 3, litra c** i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA. Pensionsudbetalingerne ville derfor alene have progressionsvirkning på den danske skat af spørgers øvrige indkomst. Herudover bekræftede Skatterådet, at afkastet af spørgers IRA-pensionsordning var skattefrit efter pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 5.

Skatterådet bekræftede, at den Roth-IRA-pensionsordning som spørger påtænkte at etablere, ville være omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A. Indbetalingerne til Roth-IRA-pensionsordningen skete af beskattede midler, og der var ikke adgang til fradrag i amerikansk indkomst for indbetalinger til en sådan pensionsordning. Udbetalinger fra § 53 A-pensionsordninger var kun skattepligtige, hvis der havde været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne, hvorfor Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke var skattepligtig af udbetalinger fra Roth-IRA-pensionsordningen. Skatterådet bekræftede endvidere, at Spørger ville være skattepligtig af afkastet på Roth-IRA-ordningen, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3, idet **artikel 21** i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA tillagde beskatningsretten til det land, hvor modtageren af indkomsten var hjemmehørende. Ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten var Spørger hjemmehørende i Danmark.

Spørger havde en amerikansk pensionsordning, som bestod af en Traditional 401(k), hvor der havde været bortseelse i amerikansk indkomst for arbejdsgivers indbetalinger og fradrag for spørgers egne indbetalinger, og en Roth 401(k), der udelukkende bestod af spørgers egne indbetalinger, og hvor der ikke havde været fradrag for indbetalingerne. Roth 401(k) var i juli 2021 omlagt til en Roth IRA.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers ordning i sin helhed kunne omfattes af pensionsbeskatningslovens § 53 B, da samtlige indbetalinger til ordningen ikke var sket med fradrag eller bortseelse i positiv amerikansk indkomst, jf. § 53 B, stk. 3.

Skatterådet bekræftede, at spørgers ordning ved den skattemæssige kvalifikation i Danmark, kunne anses for to separate ordninger, bestående af en Traditional 401(k) og en Roth IRA (tidl. Roth 401(k)). Traditional 401(k)-ordningen var omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 B. Derfor blev spørger beskattet af udbetalinger fra ordningen, jf. § 53 B, stk. 6, men ikke af det løbende afkast, jf. § 53 B, stk. 5. Da Skatterådet anså en Traditional 401(k) for omfattet af artikel 18 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, havde USA dog beskatningsretten til udbetalingerne. Danmark skulle derfor lempelse i den danske skat efter metoden exemption med progression, jf. overenskomstens art. 23, stk. 3, litra c. Det betød, pensionsudbetalingerne alene påvirkede den danske skat ved progressionsvirkningen af udbetalingerne.

Roth IRA (tidligere Roth 401(k)) var omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, og blev derfor beskattet af det løbende afkast på ordningen, jf. § 53 A, stk. 3. Der skete ikke beskatning af udbetalinger fra ordningen, idet der ikke havde været fradrags- eller bortseelsesret i USA eller i Danmark, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at spørger skulle have lempelse i dansk skat for den skat, der blev betalt til USA i forbindelse med omlægningen af Roth 401(k) til en Roth IRA, idet den udløste amerikanske skat var en skat af afkastet. Efter SKM 2019.113.SR var afkast af pensionsordninger omfattet af artikel 21 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, hvorefter det kun var det land, hvor modtageren af indkomsten var hjemmehørende, der kunne beskatte indkomsten. Efter art. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten var spørger hjemmehørende i Danmark.

SKM2021.351.SR

Skatterådet bekræftede, at spørger blev anset som fuld skattepligtig i Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark. Skatterådet bekræftede også, at spørger under sit ophold i Danmark af 1-2 års varighed blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2.

Spørgers pensioner i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, litra a, kun beskattes i USA. Spørgers investeringer, opsparing i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, kun beskattes i USA. Spørgers renter på indestående konti i USA kunne efter artikel 11, stk. 1, kun beskattes i USA.

Skatterådet bekræftede tillige, at selskabet H1 Inc. ville skulle sidestilles med et dansk aktie-/anpartsselskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet ikke var skattepligtigt i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, om selskabets ledelse. Spørgsmålet om selskabet fik fast driftssted her i landet bortfaldt. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark ville give creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler ansås som udbytter modtaget i selskabet H1 Inc. Der kunne ikke i danske indkomster af løn og bestyrelsesarbejde fortages creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten. Hvis kun USA kunne beskatte en indkomst, kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Danmark skulle lempe efter artikel 23, stk. 3, litra c. Det fremgik af svaret, at Danmark ikke kunne beskatte indkomsten i den situation.

SKM2021.350.SR

Skatterådet bekræftede, at spørger blev anset som fuld skattepligtig i Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark. Skatterådet bekræftede også, at spørger under sit ophold i Danmark af 1-2 års varighed blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2.

Spørgers pensioner i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, litra a, kun beskattes i USA. Spørgers investeringer, opsparing i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, kun beskattes i USA. Spørgers renter på indestående konti i USA kunne efter artikel 11, stk. 1, kun beskattes i USA.

Skatterådet bekræftede tillige, at selskabet H1 Inc. ville skulle sidestilles med et dansk aktie-/anpartsselskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet ikke var skattepligtigt i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, om selskabets ledelse. Spørgsmålet om selskabet fik fast driftssted her i landet bortfaldt. Skatterådet kunne

	ikke bekræfte, at Danmark ville give creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler ansås som udbytter modtaget i selskabet H1 Inc. Der kunne ikke i danske indkomster af løn og bestyrelsesarbejde foretages creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten. Hvis kun USA kunne beskatte en indkomst, kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Danmark skulle lempe efter artikel 23, stk. 3, litra c. Det fremgik af svaret, at Danmark ikke kunne beskatte indkomsten i den situation.	
<u>SKM2021.294.SR</u>	Spørger boede i USA med sin hustru og deres børn, men påtænkte at anskaffe sig en bolig i Danmark. Spørger arbejdede som Senior Vice President i et amerikansk selskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ikke ville indtræde fuld skattepligt til Danmark for Spørger ved anskaffelse af bolig i Danmark henset til, at Spørgers arbejde i Danmark ikke kunne karakteriseres som sporadisk. Skatterådet tiltrådte Spørgers opfattelse af, at Spørgers skattemæssige hjemsted ville være USA i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra a. Skatterådet havde ved vurderingen lagt vægt på, at Spørger havde de væsentligste økonomiske og personlige interesser i USA.	
<u>SKM2021.96.SR</u>	Artikel 4. Spørger er fuldt skattepligtig i USA, hvor han har sin primære bolig og sine erhvervsaktiviteter. Spørger har lejet en bolig i Danmark, hvor han og hans familie skal bo i maksimalt et år, pga. Covid 19-situationen. Spørger har oplyst, at hans familie vil have bedre forhold i Danmark end i USA under Covid 19 situationen. Spørger vil jævnligt rejse til USA for at arbejde. I Danmark vil han kun arbejde i mindre omfang. Skatterådet finder, at kombinationen af opholdets længde (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt) og opholdets karakter, fører til, at spørgers ophold konkret ikke kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Skatterådet finder derfor, at spørger bliver fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han får bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7. Efter det oplyste vil spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skal han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten (DBO) mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra a). Spørger har fortsat har sin primære bolig i USA, hvor han ligeledes har sin virksomhed, H1-Koncernen. Han udfører også langt det meste af sit arbejde fysisk i USA. Alle hans indtægter kommer fra USA. Endvidere opholder han sig mere i USA end i Danmark. Under normale	

	omstændigheder bor hustruen og de to børn med ham i boligen i USA. Skatterådet finder på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke er udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsætter, at det midlertidige ophold her i landet ikke varer mere end 1 år. Derfor finder Skatterådet, at spørger har de stærkeste økonomiske og personlige interesser til USA, og at han derfor har midtpunktet for sine livsinteresser der, og fortsat er skattemæssigt hjemmehørende der. Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 1 år.	
<u>SKM2021.6.SR</u>	Artikel 4. Spørger og spørgers ægtefælle påtænker at flytte til USA ultimo 2020. Spørger skal som led i sin stilling som administrerende direktør i det danske selskab H1 ApS og direktør i et datterselskab i USA arbejde på at udvide koncernens erhvervsmæssige aktiviteter i USA. Skatterådet bekræfter, at spørgers fulde danske skattepligt ikke ophører. Derudover bekræfter Skatterådet, at spørger efter sin fraflytning har skattemæssigt hjemsted i USA. Skatterådet bekræfter derudover, at spørger ikke skal fraflytterbeskattes af optioner, som ikke er retserhvervet på tidspunktet for fraflytningen. Endelig svarer Skatterådet, at der baseret på dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA skal ske fordeling af optionerne mellem Danmark og USA i forhold til, hvor arbejdet er udført, når optionerne er tildelt spørger på grundlag af ansættelsen i H1 ApS. Der skal dog ikke ske fordeling, når optionerne er tildelt spørger, som medlem af bestyrelsen i det danske selskab G1 ApS.	
<u>SKM2020.429.SR</u>	Artikel 7 og 23. A er skattepligtig til USA og medejer af et amerikansk indregistreret selskab (H1). Selskabet påtænker at etablere et dansk datterselskab og A overvejer at flytte til Danmark for at tiltræde stillingen som administrerende direktør for datterselskabet. Skatterådet bekræftede, at H1 skal behandles som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret og at udlodninger fra selskabet vil kvalificere som aktieindkomst for A. Skatterådet bekræftede desuden, at A i den danske skat af udlodninger fra H1 kan opnå lempelse for amerikansk skat af indkomsten fra H1. Skatterådet bemærkede dog, at i det omfang beskatningen i Danmark (som aktieindkomst) er lempeligere end beskatningen i USA, kan der ikke opnås lempelse i Danmark for et eventuelt overskydende skattebeløb. Endelig bekræftede Skatterådet, at A kan opnå lempelse i den danske skat for amerikansk skat uanset, at indkomst og skat ikke henføres til samme år i de to lande. Skatterådet bemærkede	

dog, at allokering af den endelige amerikanske skat skal ske således, at lempelsen i Danmark alene gives for amerikanske skatter, der vedrører den indkomst, som beskattes i Danmark.

SKM2019.477.SR

Artikel 15, 19 og 23. Spørger var i gang med et 3-årigt ph.d.-studium, som var bygget op gennem en 50%-stilling som ph.d-studerende ved den norske offentlige forskningsinstitution G1 og en 50%-stilling som ph.d-studerende ved det danske universitet G2. Spørger flyttede med sin familie til Norge, inden han flyttede videre til USA på studieophold. Spørger ønskede en afklaring af beskatningen af hans løn fra henholdsvis G1 og G2. Skatterådet fandt, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark efter fraflytningen pr. 1. juli 2019, idet han som følge af ansættelsen på G2 blev anset for udsendt af den danske stat. Under opholdet i Norge havde Norge dog beskatningsretten til lønnen fra G2. Under opholdet i USA kunne USA beskatte den del af lønnen fra G2, som kunne henføres til arbejde udført i USA, jf. artikel 15, stk. 1, i den dansk/amerikanske DBO. Lønnen fra G1 kunne efter fraflytningen kun beskattes i Norge, idet spørgeren herefter var hjemmehørende i Norge efter den nordiske DBO. Skatterådet bekræftede også, at honorarer udbetalt af ikke-offentlige organisationer for arbejde udført i USA ikke blev beskattet i Danmark. Endvidere var spørger ikke omfattet af reglerne om fraflytterskat på aktier og anparter.

SKM2019.113.SR

Artikel 4, 18, 21 og 23 samt protokol. Sagen vedrører beskatning af nogle konkrete amerikanske IRA-pensionsordninger i forbindelse med en påtænkt flytning af hjemsted fra USA til Danmark. Skatterådet svarede, at udbetalinger fra en af spørgerens amerikanske IRA-pensionsordninger indgår i den danske beskatning. Det fremgår dog af svaret, at udbetalingen alene indgår i den danske beskatning med progressionsvirkning. Skatterådet svarede også, at det årlige afkast beskattes i Danmark, når det gælder spørgerens øvrige IRA-pensionsordninger. Skatterådet svarede derudover at opgørelsen af indkomster og beregning af lempelse sker efter danske regler. Endelig bekræftede Skatterådet, at der kan ske udbetaling og indbetaling uden skattemæssige konsekvenser, når det gælder den del af IRA-pensionsordningerne, hvor spørgeren ikke har opnået fradrag eller bortseelsesret for indbetalingerne til ordningerne.

<u>SKM2016.557.SR</u>	Artikel 4. En person boede i USA sammen med sin hustru og børn. Personen skulle starte et ansættelsesforhold i et dansk selskab, og fik i den forbindelse stillet en bolig til rådighed i Danmark af sin danske arbejdsgiver. Personens familie forblev boende i USA. Den fulde skattepligt indtrådte ved begyndelsen af ophold i Danmark og ansættelse i det danske selskab. Personen var fortsat skattemæssigt hjemmehørende i USA i henhold til artikel 4 i DBO'en mellem Danmark og USA. Der blev henset til, at personen bibeholdt sin bolig i USA, hvor hustruen og børnene fortsat ville bo. Herudover blev der lagt vægt på, at spørger har den væsentligste del af sine økonomiske interesser, samt erhvervsmæssige investeringer og pensionsopsparinger mv. i USA	
<u>SKM2016.382.SR</u>	Artikel 4. En person havde siden 1976 boet og været skattepligtig i USA, hvor han var medindehaver og arbejdede i en virksomhed med hovedkontor i USA. Den pågældende blev ikke skattepligtig ved anskaffelse af en lejlighed i Danmark, hvis han ikke tillige arbejdede under sine ophold her i landet. Der var tale om erhvervsmæssig beskæftigelse, der medførte fuld skattepligt, hvis personen under sine ophold her i landet, dagligt besvarer telefonopkald, mails og SMS, idet der ikke var tale om sporadisk arbejde, når dette var fast og påregneligt. Herudover ville personen deltage i 4-6 årlige planlagte besøg i danske virksomheder og 2 besøg i Brancheorganisationer. Personens skattemæssige hjemsted var i USA efter artikel 4 i DBO'en mellem Danmark og USA.	
<u>SKM2015.121.SR</u>	Artikel 4, 5, 6 og 25. Spørgerne blev anset for hjemmehørende i USA efter artikel 4. Skatterådet lagde vægt på, at spørgerne arbejdede og havde base i spørgernes erhvervs-/boligejendom i USA og opholdt sig der i 5 måneder om året. Endvidere knyttede spørgernes forretningsaktiviteter sig ikke længere til Danmark. Spørgerne ejede en ejendom med et kontorfællesskab i Danmark, A Selskab, med 50 % hver. A Selskab havde kun én kontorplads samt et mindre arkiv i kontorfællesskabet. Selskab A havde en medarbejder ansat. Lejemålene i kontorfællesskabet blev indgået efter fremvisning og godkendelse af eksisterende lejere. Den ansatte havde derfor ikke bemyndigelse til selvstændigt at indgå lejemål på spørgernes vegne. Skatterådet fandt, at arkivet ikke udgjorde et fast driftssted, da det var omfattet af artikel 5, stk. 4, litra f i DBO'en med USA. Det forhold, at Selskab A havde en medarbejder ansat, kunne heller ikke begrunde, at der forelå et fast driftssted, jf. artikel 5. Der forelå derfor ikke fast driftssted i Danmark. Danmark havde imidlertid beskatningsretten til ejendommen i Danmark efter artikel 6.	

<u>SKM2014.741.SR</u>	Artikel 10. Skatterådet bekræfter, at et amerikansk selskab og et italiensk selskab ikke er begrænset skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, af likvidationsprovenu fra et dansk selskab, som udloddes samme år, som selskabet ophører, idet likvidationsprovenuet ikke er omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1. Uanset om likvidationsudlodningen videreudloddes af det amerikanske selskab og det italienske selskab, ændres besvarelsen ikke herved, idet de bagvedliggende ejere er fysiske personer bosiddende i EU/EØS, der ikke er begrænset skattepligtige af aktieavanceerne.	
<u>SKM2014.735.SR</u>	Artikel 5. Et selskab, der var hjemmehørende i USA, skulle være underentreprenør på et bygge- og anlægsprojekt i DK. Selskabet skulle udføre arbejde ad to omgange, der til sammen udgjorde i alt 9 måneder og med en planlagt afbrydelse på 5 måneder. Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at selskabet ikke fik fast driftssted i DK på grundlag af det omhandlede projekt. Afbrydelsen på 5 måneder ansås ikke for en midlertidig afbrydelse, der skulle tillægges den periode, hvor selskabet skulle udføre bygge- og anlægsarbejde i DK. Selskabets byggeprojekt ville derfor ikke vare i mere end 12 måneder. Ikke fast driftssted.	
<u>SKM2013.361.SR</u>	Skatterådet bekræftede, at et amerikansk LLC efter danske regler er en skattemæssig transparent enhed.	
<u>SKM2012.415.SR</u>	Artikel 17 og 23. Skatterådet kunne bekræfte, at et dansk selskab kunne få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som 3 direktører i selskabet havde betalt i USA vedrørende kunstnerisk virksomhed i USA.	

C.F.9.2.20.5.3 USA - Gennemgang af FATCA-aftalen

Indhold

Dette afsnit indeholder en kort baggrund om FATCA-aftalen (også somme tider betegnet "FATCA-IGA'en"), samt en gennemgang af aftalens artikler, artikel 1 - 10, og de tilhørende bilag, bilag I og II.

Afsnittet indeholder:

- Baggrund for FATCA-aftalen
- FACTA-aftalens 10 artikler og 2 bilag

Baggrund for FATCA-aftalen

I 2010 vedtog den amerikanske Kongres et lovkompleks, Foreign Account Tax Compliance Act - forkortet FATCA. Denne lovgivning pålægger alverdens finansielle institutter uden for USA at indberette oplysninger direkte til det amerikanske skattevæsen, Internal Revenue Service - forkortet IRS, om deres amerikanske kunders konti og depoter.

FATCA-aftalen er indgået mellem den danske og den amerikanske regering og skal ses i lyset af den amerikanske lovgivning. Som en konsekvens af aftalen undgår de danske finansielle institutter, at skulle indberette noget direkte til IRS. I stedet indberettes oplysningerne til Skattestyrelsen, hvorefter Skattestyrelsen sender oplysningerne til USA. Aftalen er gensidig, således at Danmark også modtager oplysninger fra USA. Al udveksling af oplysninger foregår elektronisk og har karakter af automatisk udveksling af oplysninger.

Aftalen indeholder de forpligtelser, som Danmark og USA har påtaget sig overfor hinanden, herunder omtale af de forpligtelser, som Danmark har påtaget sig at pålægge de danske indberettende finansielle institutter. Disse forpligtelser er gengivet i Skatteministeriets [bekendtgørelse nr. 724 af 22. april 2021](#) om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til USA - forkortet FATCA-bekendtgørelsen. FATCA-bekendtgørelsen retter sig direkte imod de danske finansielle institutter i modsætning til FATCA-aftalen.

Se også

OECD-modellens artikel 26 om typer af udveksling, herunder automatisk udveksling
[C.F.8.2.2.26.1.3](#)

FATCA-aftalens 10 artikler og 2 bilag

Dette afsnit indeholder en gennemgang af aftale af 15. november 2012 mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater til forbedring af efterrettelighed vedrørende international beskatning og til gennemførelse af lovgivning om efterrettelighed vedrørende beskatning af konti i udlandet - forkortet FATCA-aftalen.

Se også

- [BKI nr. 8 af 4. marts 2013](#), hvorved teksten til FATCA-aftalen er offentliggjort
- [BEK nr. 724 af 22. april 2021](#), her kaldet FATCA-bekendtgørelsen.

Gennemgang af aftalens 10 artikler

Artikel 1: Definitioner

Artiklen indeholder definitioner af centrale begreber, som anvendes i FATCA-aftalen og er gentaget i FATCA-bekendtgørelsen.

Bl.a. defineres parternes kompetente myndigheder, som for Danmarks vedkommende er skatteministeren eller dennes befuldmægtigede stedfortræder. Som for øvrige internationale aftaler på skatteområdet gælder det, at Skattestyrelsen er skatteministerens befuldmægtigede stedfortræder.

Derudover defineres bl.a. de indberetningspligtige, de typer af "konti", der skal indberettes om, og de individer, juridiske personer m.fl., som der skal indberettes om.

De indberetningspligtige er finansielle institutter. Begrebet er underopdelt i fire typer:

- Forvaltningsinstitutter
- Indskudsinstitutter
- Investeringsenheder og
- Specificerede forsikringsselskaber

"Finansielle konti" er defineret som konti, der føres af et finansielt institut, og underopdeles i:

- Indskudskonti
- Forvaltningskonti
- Andele i egenkapital

- Forsikringsaftaler med kontantværdi
- Annuitetsaftaler

Visse typer af danske finansielle institutter og visse typer af finansielle konti er specifikt undtaget fra indberetningspligt til USA ifølge aftalens bilag II.

Amerikansk indberetningspligtige konti er konti, hvor kontohaverne er specificerede amerikanske personer, det være sig individer eller "enheder" (defineret som juridiske personer og juridiske arrangementer, fx trusts). Også konti, hvor den umiddelbare kontohaver er en enhed, som ikke er amerikansk, men hvor enheden kontrolleres af amerikanere, er amerikansk indberetningspligtige.

De indberetningspligtige konti opdeles i nye konti og "allerede eksisterende" konti. Skæringsdagen er angivet til den 31. december 2013. Bemærk, at de amerikanske myndigheder efterfølgende har besluttet, at skæringsdagen skal være den 30. juni 2014, hvilket også fremgår af [FATCA-bekendtgørelsen § 18.](#)

Alle de ovennævnte begreber er anvendt og i et vist omfang uddybet i FATCA-bekendtgørelsen.

Se også

Juridisk Vejledning afsnit [C.F.8.2.2.26.1.2](#) og [C.F.8.1.2.1.](#)

Artikel 2: Forpligtelser til at fremskaffe og udveksle oplysninger med hensyn til indberetningspligtige konti

Artiklen forpligter Skattestyrelsen til at fremskaffe og udveksle oplysninger om amerikansk indberetningspligtige konti.

Oplysningerne skal fremskaffes fra danske finansielle institutter, der er indberetningspligtige efter FATCA-bekendtgørelsen. Aftalens bilag I beskriver den fremgangsmåde, kaldet "passende omhu", som de danske finansielle institutter forudsættes at sætte i værk for at konstatere, om deres konti er indberetningspligtige. Forpligtelserne er pålagt de danske finansielle institutter ved FATCA-bekendtgørelsen.

De oplysninger, der skal udveksles, er for det første identitetsoplysninger på det indberettende finansielle institut, de indberetningspligtige konti, kontohaver og kontrollerende personer. Hvad der derudover skal udveksles, afhænger af, hvilken type konto der er tale om. Det kan være

- Saldo eller værdi
- Bruttobeløb af renter
- Bruttobeløb af udbytter
- Bruttobeløb af anden indkomst genereret med hensyn til de aktiver, der indgår på kontoen
- Bruttoafkast ved salg eller indløsning af de aktiver, der indgår på kontoen

Artiklen forpligter samtidig det amerikanske skattevæsen til at udveksle oplysninger om visse konti i amerikansk indberetningspligtige finansielle institutter, hvor kontohaveren er registreret som hjemmehørende i Danmark. Bemærk, at aftaleteksten er mindre specificeret for så vidt angår denne udveksling, dvs. at aftalen ikke forpligter USA til at udveksle præcis det sammen som Danmark.

Se også

SKATs [FATCA-vejledning](#) på SKAT.dk for en uddybning af kravene til de finansielle institutters passende omhu.

Samt [indberetningsvejledningerne](#) på SKAT.dk vedrørende FATCA USA.

Artikel 3: Tidspunkt og fremgangsmåde for udveksling af oplysninger

Artiklen foreskriver, at udvekslingen vedrørende ethvert kalenderår skal foretages inden for ni måneder efter kalenderårets udløb, dvs. senest den 30. september i det efterfølgende kalenderår.

Artiklen fastsætter, at udvekslingen fra dansk side indføres over en årrække:

- For 2014 udveksles kun oplysninger om saldo eller værdi
- For 2015 udveksles:
 - Saldo eller værdi
 - Bruttobeløb af renter
 - Bruttobeløb af udbytter
 - Bruttobeløb af anden indkomst genereret med hensyn til de aktiver, der indgår på kontoen
- For 2016 og fremefter udveksles alle typer af oplysninger, der er nævnt i artikel 2.

Bemærk, at der uanset aftalens ordlyd ikke er sket nogen udveksling af oplysninger vedrørende 2013, se også FATCA-bekendtgørelsens § 71.

Artiklen fastsætter også, at indberetningen vedrørende konti, der klassificeres som "allerede eksisterende konti", ikke behøver at omfatte skatteydernumre i det andet land, medmindre nummeret er arkivført i det pågældende finansielle institut. Sammenholdt med artikel 6, stk. 4, gælder dette dog kun til og med 2016. Hvor skatteydernummeret mangler, skal udvekslingen i stedet omfatte fødselsdato, hvis den er arkivført i det pågældende finansielle institut.

De danske finansielle institutters forpligtelse til at indberette amerikanske skatteydernumre til Skattestyrelsen fremgår af FATCA-bekendtgørelsens §§ 66 og 67.

Uanset FATCA-aftalens ordlyd, har de amerikanske myndigheder efterfølgende besluttet, at skæringsdatoen for, hvornår en konto skal anses for "ny", og hvornår den skal anses for "allerede eksisterende", er den 1. juli 2014 og således ikke den 1. januar 2014. Se også FATCA-bekendtgørelsens § 18.

Endelig bestemmes det i artiklen, at de amerikanske og danske kompetente myndigheder, skal indgå en aftale om den praktiske afvikling af informationsudvekslingen. Med hjemmel heri er der indgået en sådan aftale med det amerikanske skattevæsen, Internal Revenue Service (IRS) den 2. november 2015.

Se [BKI nr. 5 af 30/03/2016](#).

Artikel 4: Anvendelse af FATCA på danske finansielle institutter

Artiklen beskriver, hvordan USA har til hensigt at anvende de amerikanske regler på danske finansielle institutter, overordnet således, at USA tilkendegiver at ville behandle danske finansielle institutter som FATCA-efterrettelige, forudsat at disse foretager en række handlinger, der er opremset i artiklen.

Bemærk at artiklen så vel som aftalen i øvrigt, ikke pålægger de danske finansielle institutter forpligtelser. Forpligtelser, der afspejler de amerikanske tilkendegivelser, er derimod indeholdt i FATCA-bekendtgørelsen.

De krav, der således indirekte stilles til de danske finansielle institutter, er bl.a.

- At de gennemfører procedurer til at identificere indberetningspligtige konti blandt deres konti. Procedurerne for passende omhu er beskrevet i aftalens bilag I og vejledningen om implementering af FATCA i Danmark.
- At de indberetter de oplysninger til Skattestyrelsen, som Skattestyrelsen er forpligtet til at videregive til IRS i henhold til aftalens artikel 2, stk. 2.

- At de vedrørende kalenderårene 2015 og 2016 derudover indberetter betalinger, de har foretaget til ikke-deltagende finansielle institutter.
- At de registrerer sig som FATCA-indberetningspligtige på IRS's hjemmeside.
- At de overholder visse forpligtelser, der påhviler mellemmand.

Se i øvrigt [omtale af FATCA på skat.dk](#).

Artiklen indeholder desuden angivelse af, at USA forpligter sig til at respektere de fritagelser af danske finansielle institutter, konti m.v., som er aftalt i aftalens bilag II, samt en særregel for situationer, hvor et dansk finansielt institut har en filial eller lignende i en jurisdiktion, som ikke tillader, at filialen overholder FATCA-forpligtelser.

Artikel 5: Samarbejde om efterrettelighed og håndhævelse

Artiklen handler om behandlingen af situationer, hvor FATCA-ordningens krav til danske finansielle institutter ikke er overholdt. Begrebsmæssigt opdeler artiklen situationerne i

- Ubetydelige og administrative fejl og
- Væsentlig uefterrettelighed.

Opdelingen er gentaget og nærmere beskrevet i aftalen af 2. november 2015. [Se BKI nr. 5 af 30/03/2016](#).

Hvis et dansk finansielt institut har udvist væsentlig uefterrettelighed, skal problemet løses inden for en frist på 18 måneder regnet fra det tidspunkt, hvor IRS gav Skattestyrelsen meddelelse om forholdet. Sker det ikke, behandles det danske finansielle institut som et ikke-deltagende finansielt institut efter amerikanske regler.

Artiklen tillader desuden de danske indberetningspligtige at benytte sig af tredjepartstjenesteydere i forbindelse med indberetningen.

Bemærk

Ifølge artiklens ordlyd vil IRS stille en liste til rådighed over finansielle institutter i Danmark og i tredjelande, som USA har klassificeret som ikke-deltagende finansielle institutter på grund af væsentlig uefterrettelighed. Efterfølgende har de amerikanske myndigheder dog besluttet ikke at udsende en sådan liste.

Bemærk

Ifølge artiklens ordlyd indebærer proceduren i tilfælde af ubetydelige og administrative fejl, at de amerikanske skattemyndigheder, kan rette direkte henvendelse til en dansk indberetter herom. Det er imidlertid aftalt i aftalen af 2. november 2016 (BKI nr. 5 af 30/03/2016), at en sådan henvendelse altid skal ske via Skattestyrelsen som dansk kompetent myndighed.

Artikel 6: Gensidig forpligtelse til at fortsætte med at forstærke effektiviteten af informationsudveksling og gennemsigtighed

Artiklen indeholder for det første en række hensigtserklæringer om, at parterne fremover engagerer sig i at videreudvikle den automatiske udveksling af oplysninger bilateralt og globalt.

Artiklen indeholder dernæst en forpligtelse for begge parter til at indføre regler om, at deres finansielle institutter skal fremskaffe og indberette det andet lands skatteydernumre for alle, hvorom der skal indberettes. Forpligtelsen skal gælde fra 1. januar 2017.

For Danmarks vedkommende er det foreskrevet i FATCA-bekendtgørelsens § 67, stk. 1, nr. 1, at amerikansk skatteydernummer altid skal indberettes. Stk. 2 indeholder en undtagelse for allerede eksisterende konti, hvor amerikansk skatteydernummer kun skal indberettes, hvis det er arkivført.

Mangler skatteydernummeret, men er en fødselsdato arkivført, skal fødselsdatoen indberettes i stedet. Der henvises til FATCA-bekendtgørelsens § 66. Af § 66, stk. 1, fremgår det, at undtagelsen kun gælder for indberetninger vedrørende 2014, 2015 og 2016. Fra 2017 bliver det således et krav, at amerikansk skatteydernummer skal indsamles og indberettes i alle tilfælde. Specificerede amerikanske personer, hvorom der skal indberettes, er forpligtede til at oplyse deres amerikanske skatteydernummer til det danske finansielle institut, der skal indberette, jf. § 66, stk. 2.

Se også

FATCA-bekendtgørelsen, [BEK nr. 724 af 22. april 2021](#).

Artikel 7: Sammenhæng i anvendelsen af FATCA på partnerjurisdiktioner

Artiklen indeholder en mestbegunstigelsesklausul, der går ud på, at dersom USA skulle indgå en FATCA-aftale med en anden partner, der indeholder mere gunstige vilkår end den foreliggende aftale med Danmark, kan Danmark gøre krav på tilsvarende gunstige vilkår.

Med baggrund i denne bestemmelse indeholder den danske FATCA-bekendtgørelse ingen regler om indberetning vedrørende 2013 og regler om, at skæringsdagen mellem allerede eksisterende konti og nye konti er den 1. juli 2014 og ikke som forudsat i aftalen den 1. januar 2014. Denne amerikansk initierede generelle udskydelse af FATCA-ordningen fremgår således af nyere FATCA-aftaler, som USA har indgået med andre partnere.

Se også

FATCA-bekendtgørelsen, [BEK nr. 724 af 22. april 2021](#).

Artikel 8: Konsultationer og ændringer

Artiklen fastslår, at parterne kan konsultere hinanden, hvis der skulle opstå vanskeligheder ved gennemførelsen af aftalen, og at der er mulighed for at ændre aftalen ved en ny skriftlig aftale.

Artiklen følger dermed de principper, der almindeligvis anvendes ved affattelsen af internationale aftaler på skatteområdet, jf. [C.F.8.1.2.1](#).

Artikel 9: Bilag

Artiklen fastslår, at aftalens bilag (bilag I og II) udgør en integreret del af aftalen.

Artikel 10: Aftalens varighed

Artiklen fastslår for det første, at aftalen træder i kraft på den seneste af datoerne den 1. januar 2013 eller den dato, hvor den sidste af parterne har givet skriftlig meddelelse til hinanden om, at de nødvendige interne fremgangsmåder for, at aftalen kan træde i kraft, er gennemført.

Bestemmelsen følger de generelle principper, der almindeligvis anvendes ved affattelsen af internationale aftaler på skatteområdet.

Bemærk

Da dansk ikraftsættelse af aftalen ikke kræver nogle interne fremgangsmåder, og dette heller ikke er tilfældet fra amerikansk side, er aftalen således trådt i kraft den 1. januar 2013, jf. også ikrafttrædelsesbestemmelsen til bekendtgørelse af FATCA-aftalen, [BKI nr. 8 af 4. marts 2013](#).

Artiklen indeholder dernæst en regel om, at aftalen kan opsiges skriftligt af enhver af parterne med en opsigelsesperiode på 12 måneder. Bestemmelsen følger de generelle principper, der almindeligvis anvendes ved affattelsen af internationale aftaler på skatteområdet, jf. eksempelvis [C.F.8.2.2.30](#).

Endelig indeholder artiklen en bestemmelse om, at parterne skal gennemføre en konsultation inden den 31. december 2016.

Gennemgang af aftalens bilag I og II

Bilag I: Forpligtelse til passende omhu (due diligence) ved identifikation og indberetning af amerikansk indberetningspligtige konti og betalinger til visse ikke-deltagende finansielle institutter

Bilaget indeholder de forpligtelser til passende omhu (engelsk: "due diligence"), som danske finansielle institutter skal iagttage for at fastslå, hvilke af de konti, de fører, der måtte være indberetningspligtige.

Der skelnes mellem nye konti og allerede eksisterende konti. Skæringstidspunktet er 30. juni/1. juli 2014.

Der skelnes desuden mellem personkonti, hvor kontohaveren er et eller flere individer, og enhedskonti, hvor kontohaveren er en juridisk person eller et juridisk arrangement, fx en amerikansk trust eller et dansk interessentselskab.

Endelig har størrelsen af kontoens saldo eller indestående i visse tilfælde indflydelse på de forpligtelser til passende omhu, som gælder vedrørende kontoen.

Forpligtelserne er gennemgået nærmere i vejledningen om implementering af FATCA i Danmark på www.skat.dk - Jura - Udvekslingsaftaler - USA FATCA.

Over for de danske finansielle institutter er bilagets forpligtelser gennemført ved [FATCA-bekendtgørelsen](#), hovedsagelig dens kapitler 2 - 7.

Se også

FATCA-bekendtgørelsen, [BEK nr. 724 af 22. april 2021](#).

Vejledningen om [implementering](#) af FATCA i Danmark.

Vejledningen om [indberetningspligt](#) vedrørende betalinger til ikke-deltagende finansielle institutter på www.skat.dk - Jura - Udvekslingsaftaler - USA FATCA.

Bilag II: Ikke-indberettende danske finansielle institutter og produkter

Bilaget indeholder to lister over henholdsvis danske finansielle institutter og danske finansielle produkter, som Danmark med aftalen gives tilladelse til at undtage helt eller delvis fra indberetningspligt. Bemærk, at listen over ikke-indberettende finansielle institutter er udvidet ved tillægsaftale offentliggjort som [BKI nr. 9 af 16/6/2021](#).

En liste med danske finansielle institutter, der ikke er indberetningspligtige, findes i [FATCA-bekendtgørelsens](#) § 8, mens § 9 handler om små finansielle institutter med et lokalt kundeunderlag, som skal opfylde særlige krav for at være undtaget.

Danske finansielle konti, der i bilag II er nævnt som ikke indberetningspligtige, er opregnet i [FATCA-bekendtgørelsens](#) § 20, nr. 1 - 5.

Bemærk

Til bilag II hører et aftalememorandum, som handler om danske værdipapircentraler som defineret i værdipapirhandelslovens kapitel 21 - i praksis Værdipapircentralen. Memorandummet fastslår, at for værdipapirer registreret i Værdipapircentralen påhviler en eventuel indberetningspligt det pågældende finansielle institut, der har registreret disse værdipapirer. Værdipapircentralen er således ikke selvstændigt indberetningspligtig, men kan dog fungere som tredjepartstjenesteyder efter [FATCA-aftalens artikel 5](#).

Usbekistan har meddelt, at de ikke anser sig for omfattet af den dansk-sovjetiske DBO. Se [SKM2003.260.DEP](#).

Bemærk

Usbekistan var omfattet af den dansk-sovjetiske DBO indtil opløsningen af Sovjetunionen i 1991. Om den dansk-sovjetiske DBO, se afsnit [C.F.9.2.18.12](#) om SNG.

C.F.9.2.21 Vanuatu - Vietnam

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med:

- Vanuatu ([C.F.9.2.21.1](#))
- Venezuela ([C.F.9.2.21.2](#))
- Vietnam ([C.F.9.2.21.3](#)).

C.F.9.2.21.1 Vanuatu

Indhold

- Historikskema
- Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (TIEA).

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
TIEA	13.10.2010	-	-	BKI nr. 1 af 02.03.2017	09.09.2016	Virkning 01.01.2017 Straffesager 09.09.2017

Vanuatu har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2018. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Aftale om udveksling af oplysninger i skattesager

Aftalen svarer til dele af modelaftalen. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) (artikel 26) om udveksling af oplysninger og afsnit [C.F.8.1.2.1](#) om grundlag for udveksling af oplysninger.

C.F.9.2.21.2 Venezuela

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Venezuela - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.21.2.1](#))

- Venezuela - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.21.2.2](#)).

C.F.9.2.21.2.1 Venezuela - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslagnr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	03.12.1998	L 72 af 27.10.1999	Lov nr. 949 af 20.12.1999	BKI nr. 34 af 04.12.2001	21.06.2001	Virkningsdato 01.01.2002

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Se også

Se også http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/PORTAL_SENIAT om Venezuelas skattemyndighed.

C.F.9.2.21.2.2 Venezuela - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende protokol, punkt 1 - 5.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af det nævnte område.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For Venezuelas vedkommende omfatter "hjemmehørende" enhver person, der er hjemmehørende i Venezuela og undergivet det venezuelanske territoriale skattesystem. Denne særlige regel har kun virkning for personer, og reglen ophører, hvis Venezuela ændrer det nuværende territorialprincip til globalindkomstprincippet. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

En forretning eller andet salgssted udgør et fast driftssted. Efter dansk opfattelse er det ikke nogen større udvidelse af begrebet, da i hvert fald en permanent detailhandelsvirksomhed også uden tilføjelsen i forvejen anses for et fast driftssted. Se artikel 5, stk. 2, litra f.

En byggeplads, et anlægs-, montage- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted, hvis det varer i en periode over 6 måneder. Se artikel 5, stk. 3.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som

er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at hvis en afhængig agent handler på et foretagendes vegne, og i en stat har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet (medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som nævnt i stykke 4, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke).

Et forsikringsselskab, der er hjemmehørende i det ene land og opkræver præmier på det andet lands område eller forsikrer dér mod risici gennem en person, som ikke kan betegnes som uafhængig, har fast driftssted i det andet land. Dette gælder dog ikke genforsikring. Se artikel 5, stk. 6. Bestemmelsen svarer til FN-modellen.

Artiklens stk. 7 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

I tilfælde, hvor ejerskab af aktier eller andre selskabsrettigheder i et selskab direkte eller indirekte berettiger ejeren af sådanne aktier eller selskabsrettigheder til at benytte fast ejendom, der tilhører selskabet, kan indkomsten fra direkte brug, udlejning eller anden benyttelse også beskattes i det land, hvor ejendommen ligger. Se artikel 6, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste kan henføres til det faste driftssted i kildelandet ved salg af varer i det andet land af samme eller lignende art eller ved anden erhvervsvirksomhed, der udøves i det andet land af samme eller lignende art, som der udøves af det faste driftssted, medmindre foretagendet i det andet land godtgør, at sådan aktivitet ikke med rimelighed kunne være udøvet af det faste driftssted. Se artikel 7, stk. 1.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibs- og lufttransport

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Venezuelas tidligere mulighed for at opkræve fragtskatter af danske rederier, hvis skibe anløber havne i Venezuela, er bortfaldet ved DBO'en.

Artiklen omfatter også indkomst fra udleje på bareboat-basis (uden besætning) og fortjeneste fra brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere (herunder anhängere, pramme og lignende udstyr til transport af containere). Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Artiklen indeholder en anti-misbrugsbestemmelse, der er medtaget efter dansk ønske. Baggrunden for bestemmelsen er den, at Venezuela delvis anvender territorialprincippet. Se artikel 8, stk. 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECDs modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og direkte har ejet denne kapitalandel i en 12-måneders periode forud for den dato, udbyttet er fastsat, og det modtagende selskab (dog ikke et interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 5 pct.

Artikel 10 finder ikke anvendelse i de situationer, hvor den retmæssige ejer af udbyttet driver erhverv i den stat, hvor det udbetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv gennem et dér beliggende fast sted. Se nærmere om den situation i artikel 10, stk. 4.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Hvis kildelandet har opkrævet kildeskat med et højere beløb end DBO'en giver mulighed for, skal den for meget indeholdte skat tilbagesøges inden 3 år efter udgangen af det kalenderår, hvor skatten er blevet opkrævet/indeholdt. Refusionen skal udbetales inden 6 måneder efter modtagelse af ansøgningen, medmindre begge lande er enige om, at den foreviste dokumentation ikke har været tilstrækkelig.

Artiklen indeholder en anti-misbrugsbestemmelse. Se artikel 10, stk. 7.

Bemærk

Der indeholdes kun 5 pct. i venezuelansk udbytteskat af udbytter, der udbetales fra venezuelanske selskaber til Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene. Se protokollen, punkt 2.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte renter med højst 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 11, stk. 2. Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, hvis modtageren eller betaleren af rentebeløbene enten er staten, centralbanken eller en regional/kommunal myndighed, eller alternativt hvor renten betales for et lån, der er ydet eller garanteret af en finansiell institution af offentligretlig karakter med det formål at fremme eksport og udvikling. Se artikel 11, stk. 3.

Artiklen indeholder en anti-misbrugsbestemmelse. Se artikel 11, stk. 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties og honorarer for teknisk bistand

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Artiklen omfatter også honorarer for teknisk bistand.

"Honorarer for teknisk bistand" omfatter betalinger af enhver art til enhver person som vederlag for alle tekniske, administrative eller rådgivende ydelser, hvis sådanne ydelser stiller teknisk kundskab, erfaring, færdigheder, knowhow eller fremstillingsmetoder til rådighed. Se artikel 12, stk. 3.

Både bopælslandet og kildelandet kan beskatte royalties og honorarer for teknisk bistand. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet og honorarer for teknisk bistand med højst 5 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

Artiklen indeholder en anti-misbrugsbestemmelse. Se artikel 12, stk. 7.

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Bemærk

På tidspunktet for underskrivelsen af aftalen mellem Danmark og Venezuela blev beskatningsgrundlaget for teknisk bistand ydet i Venezuela opgjort som 30 pct. af honoraret, og af dette beskatningsgrundlag beregnedes 5 pct., reelt svarende til 1,5 pct. af bruttohonoraret. Denne grænse (1,5 pct.) vil ikke fremover kunne overskrides i relation til DBO'en. Se protokollen, punkt 3.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Salg af aktier eller andre rettigheder i et selskab, hvis aktiver hovedsageligt, direkte eller indirekte, består af fast ejendom eller rettigheder i fast ejendom beskattes i det land, hvor ejendommen er beliggende. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt. Se artikel 13, stk. 4.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 6.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen opholder sig i landet i en periode eller i perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for enhver 12-måneders periode.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes, når vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i den stat, i hvilken modtageren er hjemmehørende, artikel 15, stk. 2, litra b.

Løn ved arbejde ombord på et skib eller et fly, der anvendes i international trafik, kan kun beskattes i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsmænd

- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 21 om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelses honorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsmænd

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget i kildelandet i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælslandet, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19, medmindre der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Private pensioner og andre lignende vederlag, der stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, kan beskattes i kildelandet. Et land anses for kildeland, hvis betalingen foretages af en person, der er hjemmehørende i landet eller af et fast driftssted der. Se artikel 18, stk. 2.

Bemærk

Andre private pensioner og ydelser efter sociallovgivningen er omfattet af artikel 23 og kan beskattes i kildelandet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende og lærlinge

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, gælder fritagelsen for

- beløb, som en studerende eller lærling modtager fra udlandet til sit underhold, uddannelse eller oplæring

- løn tjent i opholdslandet, når arbejdet står i forbindelse med studiet eller uddannelsen og lønnen er nødvendig som supplement til de midler, der er til rådighed for personens underhold (gæstestuderendefradrag).

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, nemlig 71.000 kr., så længe betingelserne for det er opfyldt.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Undervisning og forskning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Professorregel

Vederlag for undervisning eller forskning på et universitet eller en anden godkendt læreanstalt beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er eller var hjemmehørende i det andet land ved starten af sit besøg i opholdslandet
- opholdet primært finder sted for at undervise eller forske
- opholdet ikke overstiger 2 år fra personens første ankomst til opholdslandet
- opholdet sker efter indbydelse fra staten eller universitetet eller læreanstalten
- forskningen drives i offentlighedens interesse og ikke til fordel for private personer.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#). om professorreglen
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen omfatter virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed). Se artikel 22, stk. 1.

Kulbrintevirksomhed får fast driftssted, hvis den pågældende aktivitet udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 30 dage inden for enhver 12-måneders periode. Denne opgørelse omfatter også kulbrintevirksomhed udøvet af forbundne foretagender. Se artikel 22, stk. 2.

Ved boreplatformvirksomhed er der fast driftssted, hvis virksomheden strækker sig over 6 måneder inden for en 12-måneders periode. Denne opgørelse omfatter også boreplatformvirksomhed udøvet af forbundne foretagender. Se artikel 22, stk. 3.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 22 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Andre indkomster kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet, uanset hvor de stammer fra.

Bemærk

Offentlige pensioner og offentlige sikringsydelse samt private pensioner uden forbindelse til tidligere tjenesteforhold er omfattet af artikel 23.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Venezuela kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 1, litra a og b.

Ved lempelsesberegningen skal der ses bort fra venezuelansk skat på erhvervsvirksomhedsaktiver ("business assets tax"). Se protokollen, punkt 4.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Venezuela, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Venezuela. Se artikel 24, stk. 1, litra c.

Venezuela kan ikke opkræve fragtskatter af rederier, der er hjemmehørende i Danmark. Se artikel 8.

Venezuela giver lempelse efter metoden exemption med progression. Se artikel 24, stk. 2.

Der er indsat bestemmelser om creditlempelse, hvis Venezuela skulle overgå til beskatning efter globalprincippet.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Der er enighed om for Venezuelas vedkommende, at artikel 25, stykke 3, kun skal finde anvendelse, hvis Venezuela ændrer sit nuværende territoriale skattesystem til et globalbeskatningssystem. I mellemtiden kan renter, royalties og andre udbetalinger, med henblik på

ansættelsen af et foretagendes skattepligtige fortjeneste fratrækkes på samme vilkår og betingelser, som hvis de var blevet betalt af et hjemmehørende foretagende. Se protokollen, punkt 5.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 1, 2. punktum, om hjemmehørende personer.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 28: Bistand med inddrivelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.27](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 21. juni 2001 og har virkning fra 1. januar 2002.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.21.3 Vietnam

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Vietnam - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.21.3.1](#))
- Vietnam - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.21.3.2](#)).

C.F.9.2.21.3.1 Vietnam - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	31.05.1995	L 53 af 01.11.1995	Lov nr. 1098 af 20.12.1995	BKI nr. 50 af 23.05.1996	24.04.1996	Virkning g 01.01.1997

Vietnam har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om gensidig administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2023. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Bemærk

Vietnam anvender ikke globalindkomstprincippet.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.gdt.gov.vn om Vietnams skattemyndighed.

C.F.9.2.21.3.2 Vietnam - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 32 og den tilhørende protokol.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af aftalen omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af aftalen omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af det nævnte område.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med et skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem steder i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter.

En ikke-fysisk person anses for at være hjemmehørende i det land, hvor den er registreret. Er en sådan ikke-fysisk person registreret i det ene land og har sin virkelige ledelses sæde i det andet, skal de kompetente myndigheder ved gensidig aftale afgøre, hvor den pågældende ikke-fysiske person skal anses for at være hjemmehørende. Så længe sådan gensidig aftale ikke foreligger, kan de to lande se bort fra dobbeltbeskatningsaftalen. Se artikel 4, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bygge-, anlægs-, monterings-, og installationsarbejder, herunder tilsynsvirksomhed i forbindelse hermed udgør et fast driftssted, hvis arbejdet strækker sig over mere end 6 måneder. Se artikel 5, stk. 3, litra a.

Tjenesteydelser og konsulentbistand udgør et fast driftssted, hvis denne bistand ydes i mere end 6 måneder inden for en 12-måneders-periode. Se artikel 5, stk. 3, litra b.

For så vidt angår artikel 5, stykke 4, litra a) og b) er det forståelsen, at opretholdelse af et varelager udelukkende med henblik på fremtidig levering eller af indretninger anvendt udelukkende med henblik på fremtidig levering i den anden kontraherende stat af varer fra et foretagende i en kontraherende stat ikke skal udgøre et fast driftssted i den anden kontraherende stat, så længe betingelserne i stykke 5, litra b) ikke er opfyldt. Se protokollen.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at hvis en afhængig agent handler i en stat på vegne af et foretagende i den anden stat, skal dette foretagende uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2 anses for at have fast driftssted i den førstnævnte stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, hvis denne person:

- (a) har og sædvanligvis i denne stat udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådanne forhold, som er nævnt i stykke 4, som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i nævnte stykke; eller
- (b) ikke har en sådan fuldmagt, men sædvanligvis i den førstnævnte stat opretholder et varelager, hvorfra han regelmæssigt leverer varer på foretagendets vegne.

Bemærk

Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning og udvinding af kulbrinteforekomster anses altid for at være udøvet fra et fast driftssted eller et fast sted (artikel 14). Se artikel 23.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste kan henføres til det faste driftssted i kildelandet ved salg af varer i det andet land af samme eller lignende art eller ved anden erhvervsvirksomhed, der udøves i det andet land af samme eller lignende art, som der udøves af det faste driftssted, medmindre foretagendet i det andet land godtgør, at sådan aktivitet ikke med rimelighed kunne være udøvet af det faste driftssted. Se artikel 7, stk. 1.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Artiklen indeholder en bestemmelse om skønsmæssig fastsættelse af et fast driftssteds fortjeneste, såfremt de foreliggende oplysninger ikke er tilstrækkelige. Se artikel 7, stk. 4.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 5.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 6.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 7.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibsfart og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen omfatter også

- indkomst ved bareboat-udleje (uden besætning) og
- fortjeneste ved anvendelse, vedligeholdelse eller udleje af containere (herunder anhængere og lignende udstyr til transport af containere) anvendt til transport af varer,

hvis det sker i tilknytning til driften af skibe og fly. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 4.

Vietnamesisk fragtskat

Vietnam opkræver en fragtskat på udenlandske skibe i international trafik. Fragtskatten udgør 3 pct. af udgående last. Efter at aftalen er trådt i kraft, kan Vietnam ikke længere opkræve denne fragtskat af danske skibe.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen berører ikke anvendelsen af lovgivningen i et land om skatteansættelse for en person. Se artikel 7, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytter

Artiklen afviger fra OECDs modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 70 pct. eller har investeret mindst 12 millioner U.S. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke et interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet kun beskatte bruttobeløbet af udbytter med 5 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a).

Hvis det modtagende selskab ejer mindre end 70 pct. men mindst 25 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (dog ikke et interessentskab) anses for at være den retsmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet beskatte bruttobeløbet af udbytter med 10 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra b).

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner, samt om begrebet retmæssig ejer, samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vietnam kan som kildeland ikke beskatte renter, der betales til den danske stat, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et dertil hørende offentligt organ, til Danmarks Nationalbank samt til enhver anden institution, hvis kapital helt eller hovedsageligt ejes af den danske stat, som der fra gang til gang måtte blive truffet aftale om mellem de kompetente myndigheder i de kontraherende stater. Se artikel 11, stk. 3, litra a.

Danmark kan som kildeland ikke beskatte renter, der betales til den vietnamesiske stat, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et dertil hørende offentligt organ, til den vietnamesiske nationalbank samt til et offentligt organ eller enhver anden institution, hvis kapital helt eller hovedsageligt ejes af den vietnamesiske stat, som der fra gang til gang måtte blive truffet aftale om mellem de kompetente myndigheder i de kontraherende stater. Se artikel 11, stk. 3, litra b.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. .

"Royalties" omfatter også film eller bånd anvendt til udsendelse i radio eller fjernsyn samt vederlag for anvendelsen eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3.

Kildelandet kan beskatte royalties med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

Kildelandet kan dog kun beskatte royalties med højst 5 pct. af bruttobeløbet, hvis der er tale om industrielle royalties (ethvert patent, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for oplysninger om industrielle eller videnskabelige erfaringer eller for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr), der medfører overførsel af know-how.

Royalties skal anses for at stamme fra det land, der betaler royalties, eller det land, hvor en politisk underafdeling, lokal myndighed eller den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af aktiver

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af aktier i et selskab, hvis aktier hovedsagelig består af fast ejendom, beskattes i det land, hvor den faste ejendom er beliggende. Der er ikke anført nogen bestemt tidsperiode før salget, hvor betingelserne skal være opfyldt. Se artikel 13, stk. 3.

Fortjeneste ved salg af containere, der anvendes i international trafik, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 13, stk. 4.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 5.

Kildelandet kan beskatte fortjenester ved salg af aktier, hvis den solgte aktiepost repræsenterer en deltagelse på mindst 10 pct. i et selskab, der er hjemmehørende i kildelandet. Se artikel 13, stk. 6.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fraflytterbeskatning af aktier. Se artikel 13, stk. 8.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000.

Kildelandet kan også beskatte indkomst fra personer, der driver frit erhverv uden fast sted, hvis personen i en eller flere perioder opholder sig i landet i mindst 183 dage i det pågældende skatteår (kalenderår). Se artikel 14, stk. 1, litra b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Lønindkomst ved arbejde ombord på skibe eller fly i international trafik kan kun beskattes i det land, hvor rederiet eller luftfartsselskabet er hjemmehørende. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesshonorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 21 om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesshonorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis besøget i kildelandet sker i forbindelse med et kulturudvekslingsprogram mellem de to landes regeringer, kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 17, stk. 3.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, om vederlag for offentligt hverv eller artikel 15 eller 16, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 3.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner og andre lignende vederlag, der stammer fra et tidligere ansættelsesforhold kan kun beskattes i bopælslandet. Denne bestemmelse svarer til modeloverenskomsten artikel 18. Se artikel 18, stk. 1.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte alle former for private pensioner, andre lignende vederlag og livrenter, hvis modtageren af betalingen tidligere har været hjemmehørende i kildelandet.

Private pensioner, der ikke er omfattet af artikel 18, stk. 1, og sociale ydelser, fx folkepension, er omfattet af artikel 22 og kan beskattes i kildelandet. Se artikel 22, stk. 2.

Kildelandet kan beskatte pensionsbeløb, der udbetales til en person, der er flyttet til det andet land.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artikel 19: Offentligt hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Offentlige pensioner, der udbetales for udførelse af hverv for staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed, kan beskattes i kildelandet (udbetalerlandet). Hvis modtageren er statsborger i bopælslandet, kan pensionen kun beskattes i dette land.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 og ikke af artikel 17.

Artikel 20: Studerende og praktikanter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, gælder fritagelsen for

- beløb, som en studerende eller lærling modtager fra udlandet til sit underhold, uddannelse eller oplæring
- løn tjent i opholdslandet, når arbejdet står i forbindelse med studiet eller uddannelsen og lønnen er nødvendig som supplement til de midler, der er til rådighed for personens underhold (gæstestuderendefradrag).

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, nemlig 71.000 kr., så længe betingelserne for det er opfyldt.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Lærere, professorer og forskere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i OECD's modeloverenskomst.

Professorregel

Vederlag for undervisning, forelæsningsvirksomhed eller forskning ved et universitet, en læreanstalt, en skole eller uddannelsesinstitution eller videnskabelig forskningsinstitution, der er godkendt af staten, beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er eller umiddelbart forud for sit besøg var hjemmehørende i det andet land
- hovedformålet med opholdet er at undervise, holde forelæsninger eller forske
- opholdet ikke overstiger to år fra personens første ankomst til opholdslandet.

Se også

Se også

- Afsnit [C.F.8.2.2.15.2.2](#) om professorreglen
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan beskatte andre indkomster. Se artikel 22, stk. 2.

Bemærk

Private pensioner uden for tjenesteforhold og sociale pensioner er omfattet af artikel 22.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 23: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i modeloverenskomsten.

En person, der udøver virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinteforekomster (kulbrintevirksomhed) i et land, anses for at have fast driftssted i dette land.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 23 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Vietnam kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 1, litra a og b.

Danmark skal give credit for underliggende selskabsskat i tilfælde, hvor udbytte betales fra et vietnamesisk selskab til et dansk selskab, hvis det danske selskab ejer mindst 10 pct. af aktierne i det vietnamesiske selskab. Se artikel 24, stk. 1, litra g.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i Vietnam, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra Vietnam. Se artikel 24, stk. 1, litra c.

Bestemmelserne om skattefritagelse (matching credit) i artikel 24, stk.1, litra d-f, gjaldt kun til og med indkomståret 2006. Se artikel 24, stk. 1, litra h.

Vietnam giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Se artikel 24, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Begrænsning af aftalefordele

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i modeloverenskomsten.

Artiklen er en antimisbrugsbestemmelse, som er nødvendig, fordi Vietnam ved indgåelse af aftalen ikke beskatter efter globalindkomstprincippet. Bestemmelsen hindrer, at tredjelandssindkomst kanaliseres ind i Vietnam, hvor de efter de gældende vietnamesiske regler ikke bliver beskattet, og derfra skattefrit videre til Danmark.

Se også

Se også DBO'en artikel 25 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 26: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Undtaget er vietnamesisk skat på overførsel af erhvervsindkomst, som højst kan udgøre 10 pct., og som pålægges udenlandske erhvervsdrivende. Vietnamesisk skat på aktiviteter i landbrugssektoren, hvor man ved aftalens indgåelse har en indbygget diskriminering af den udenlandske partner i jointventures er også undtaget. Se artikel 26, stk. 5.

Endelig kan der efter intern vietnamesisk lovgivning individuelt aftales skattemæssige vilkår for en udenlandsk investering. Se artikel 26, stk. 8.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 1, 2. punktum, om hjemmehørende personer.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 28: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 29: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 24. april 1996 og har virkning fra den 1. januar 1997.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2023.424. SR	Artikel 4. Spørger ejede 50 % af et selskab, hvor han var ansat som direktør. Spørger rejste til Vietnam med sin familie i 7 måneder for at udbygge og pleje selskabets kunderelationer i Vietnam. Opholdet ville samtidig bestå af turistmæssige aktiviteter i spørgers fritid og under eventuel ferieafvikling. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger bevarede sin fulde skattepligt til	

Danmark, imens han var i Vietnam, henset til at spørger ikke afskar sig rådigheden over sin bolig i Danmark ved enten at sælge eller udleje sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Vietnam. Spørger havde kun fast bolig til rådighed i Danmark. Boligen i Vietnam skulle alene anses for midlertidig, når opholdet i Vietnam var henholdsvis en forretningsrejse og en privat ferierejse i en på forhånd afgrænset periode.

C.F.9.2.22 Zambia

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med Zambia ([C.F.9.2.22.1](#)).

C.F.9.2.22.1 Zambia

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Zambia - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.22.1.1](#))
- Zambia - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.22.1.2](#)).

C.F.9.2.22.1.1 Zambia - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåelsesdato	Lovforsl. nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikrafttrædelse	Bemærkninger
DBO	13.09.1973	-	-	BKI nr. 120 af 08.12.1974	18.10.1974	Virkning g Zambia 01.04.1972 Virkning Danmark 01.01.1972

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	C.F.8.3.1 C.F.8.3.1.39

Bemærk

Skatteåret løber fra 1. april - 31. marts.

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel

- 22 om formue
- 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også

- Skd. cirkulære nr. 240 af 19. november 1974 (vejledning)
- [Www.zra.org.zm](http://www.zra.org.zm) om Zambias skattemyndighed.

C.F.9.2.22.1.2 Zambia - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende protokol, punkt I - IV.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

DBO'en omfatter ikke formueskatter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark og omfatter ethvert område, hvor Danmark efter sin lovgivning og internationalret kan udøve suverænitetsrettigheder med hensyn til udforskning og udnyttelse af kontinentalsoklens naturforekomster.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. "International trafik" omfatter ikke transport, som udelukkende sker mellem to steder i det land, hvor foretagendet ikke er hjemmehørende, selv om transporten sker med et skib eller fly, som ellers anvendes i international trafik. Se artikel 3, stk. 1, litra j.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde af mere end 6 måneders varighed medfører fast driftssted. Det samme gælder tilsynsvirksomhed med sådant arbejde. Se artikel 5, stk. 2 litra g og stk. 4.

I artiklens stk. 3, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at en afhængig agent anses for et fast driftssted i en stat, hvis han i denne stat har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, medmindre hans virksomhed er begrænset til indkøb af varer for foretagendet.

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra f om opretholdelsen af et fast driftssted, udelukkende ved at kombinere de omstændigheder der i øvrigt er nævnt i bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Udgifter på fast ejendom (herunder renter af gæld), som en fuldt skattepligtig person i et land ejer i det andet land, skal tillades fradraget i kildelandet efter samme betingelser, som gælder for fuldt skattepligtige personer i kildelandet. Se artikel 6, stk. 4.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibsfart og luftfart

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 1.

Såfremt den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, har sit sæde om bord på et skib, skal foretagendet anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, hvor skibet har sit hjemsted, eller, såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, hvor den, der driver skibet, er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 2.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se protokollen, punkt I.

Bemærk

Modeloverenskomstens artikel 8, stk. 2, om konsortier m.m. er udeladt af bestemmelsen.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Associerede foretagender

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 9, stk. 2, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytter

Artiklen afviger fra OECDs modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10, afsnit [C.F.8.2.2.10](#).

Kildelandet kan beskatte bruttobeløbet af udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Kildelandet kan ikke beskatte renter, der betales til regeringen i den anden kontraherende stat eller til en af dens lokale myndigheder eller til nogen institution eller instans, der i det hele ejes af denne regering eller dens lokale myndigheder. Se artikel 11, stk. 3.

Renter, der betales til Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene er fritaget for beskatning i kildelandet. Se protokollen, punkt II.

Bemærk

Danmark har ikke intern hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige fysiske personer af renter.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Royalties kan beskattes i både bopælslandet og kildelandet. Kildelandet kan beskatte royalties med højst 15 pct. af bruttobeløbet. Se artikel 12, stk. 1 og 2.

"Royalties" omfatter også bånd til fjernsyns- eller radioudsendelser samt betaling for anvendelsen af eller retten til at anvende (leasing) industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Se artikel 12, stk. 3.

Royalties skal anses for at stamme fra det land eller lokale myndighed, der betaler royalties, eller hvor den person, som betaler royalties, er hjemmehørende. Hvis royalties betales fra et fast driftssted i et land, anses de for at stamme derfra. Se artikel 12, stk. 5. Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten kan udnyttes. Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Bemærk

For at opnå nedsættelse af royaltyskatten skal royaltymodtageren dokumentere overfor Skattestyrelsen at være hjemmehørende i Zambia.

Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste, som et foretagende i en af staterne erhverver ved salg af skibe eller luftfartøjer, som det driver virksomhed med i international trafik, og løsøre, som knytter sig til driften af sådanne skibe og luftfartøjer, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se protokollen, punkt I.

Bemærk

Modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber er udeladt af artiklen. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personlige tjenesteydelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til indkomståret eller skatteåret, regnet fra begyndelsen af opholdsperioden eller opholdsperioderne. Se protokollen, punkt III, nr. 1.

Skatteåret i Zambia løber fra 1. april - 31. marts.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller fly, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se protokollen, punkt III, nr. 2.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesmedlemmer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 20 om professorreglen
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesenhonorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 17, stk. 2 om, at kildelandet kan vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, selv om beløbet tilfalder en anden fysisk eller juridisk person.

Bemærk

Artikel 17 anvendes ikke på optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat. De er enten omfattet af artikel 19, stk. 1, om vederlag for offentligt hverv eller artikel 15 eller 16, hvis der er tale om offentlig erhvervsvirksomhed. Se artikel 19, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Bemærk

Private pensioner, der ikke stammer fra et tidligere ansættelsesforhold, og sociale ydelser som fx folkepension, er omfattet af artikel 21, og kan kun beskattes i bopælslandet.

Artikel 19: Offentlige hverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag for varetagelse af offentligt hverv, herunder pensioner, kan kun beskattes i det land, der udbetaler vederlaget.

Bemærk

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 og ikke af artikel 17.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Forskere og studerende

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Hvis betingelserne for skattefritagelse for studerende og lærlinge er opfyldt, gælder fritagelsen for

- beløb, som en studerende eller lærling modtager fra udlandet til sit underhold, uddannelse eller oplæring
- løn tjent i opholdslandet, når arbejdet står i forbindelse med uddannelsen eller oplæringen, og lønnen er nødvendig for personens underhold (gæstestuderendefradrag).

Se artikel 20, stk. 2 og 3.

Gæstestuderendefradrag

I Danmark er det beløb, der er nødvendigt for en studerendes underhold, fastsat til ► 51.600 kr. i 2025 ◀ (49.700 kr. i 2024). Studerende, der har påbegyndt studieophold i Danmark før 1. januar 2011, er berettiget til fortsat at anvende fradraget for 2010, nemlig 71.000 kr., så længe betingelserne for det er opfyldt.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.20.2](#) om betingelserne for at få fradrag som gæstestuderende.

Professorregel

Vederlag, som en person modtager for at studere eller forske på højt niveau på et universitet, forskningsinstitut, skole, kollegium eller en anden lignende læreanstalt, beskattes ikke i opholdslandet, hvis

- personen er eller tidligere var hjemmehørende i det andet land
- opholdet ikke overstiger 2 år.

Se også

Se også afsnit

- [C.F.8.2.2.15.2.2](#). om professorreglen
- [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 21, stk. 2, om erhvervsvirksomhed med fast driftssted.

Bemærk

Private pensioner udenfor tjenesteforhold er omfattet af artikel 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 22: Personlige begunstigelser

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Bestemmelsen findes ikke i modeloverenskomsten.

Det er særligt fastslået, at fysiske personer, som er hjemmehørende i Danmark eller Zambia, i de respektive stater kan gøre krav på de samme personlige begunstigelser, lempelser og nedsættelser, som både danske og zambiske statsborgere, der ikke er hjemmehørende i de pågældende stater, kan opnå.

Se også

Se også DBO'en om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Begge lande giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som efter DBO'en kan beskattes i det andet land. Ved creditlempelse for udbytte skal der udover den skat, som kildelandet er berettiget til, også gives creditlempelse for den underliggende selskabsskat, som vedrører udbyttet.

Vederlag og pensioner til offentligt ansatte skal ikke medregnes til den skattepligtige indkomst i bopælslandet (fuld exemption). Se cirkulære nr. 240 af 19. november 1974, punkt 15.

Matching credit

Danmark er forpligtet til at give creditlempelse for zambisk skat, som er frafaldet efter særlige love til fremme af kapitalinvesteringer i visse industrier mv.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten, artikel 24, stk. 1, 2. punktum, om hjemmehørende personer.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten, artikel 24, stk. 2, om statsløse personer.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten, artikel 24, stk. 4, om renter og royalties.

Bemærk

Zambia er ikke forpligtet til at yde ikke-statsborgere de lempelser, der efter Section 42 C i The Zambian Income Tax Act, 1966, kan indrømmes zambiske statsborgere. Alene zambiske statsborgere kan herefter få fradrag i Zambia for prioritetsrenter for lån, der er optaget til private formål.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen nævner ikke nogen frist for indgivelse af anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure eller for ansættelsesændringer til gennemførelse af denne.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 26, stk. 4, om anmodning om oplysninger og artikel 26, stk. 5, om at nægte at afgive oplysninger.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artikel 27: Diplomatiske og konsulære embedsmænd

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29 om territorial udvidelse.

Artikel 29: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 18. oktober 1974 og har virkning fra 1. januar 1975.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30 om ikrafttræden.

Artikel 30: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

C.F.9.2.23 Østrig

Indhold

Afsnittet indeholder overenskomster og aftaler med Østrig ([C.F.9.2.23.1](#)).

C.F.9.2.23.1 Østrig

Indhold

Dette afsnit handler om:

- Østrig - DBO'ens baggrund, formål og historik ([C.F.9.2.23.1.1](#))
- Østrig - Gennemgang af DBO'en ([C.F.9.2.23.1.2](#)).

C.F.9.2.23.1.1 Østrig - DBO'ens baggrund, formål og historik

Historikskema

Indhold	Indgåel- sesdato	Lovforslags nr. og dato	Lov nr. og dato	BKI nr. og dato	Ikr
---------	---------------------	----------------------------	--------------------	--------------------	-----

EF-voldgifts-konvention Udvidelse Østrig	27.03.1996	<u>L 187 af 24.01.1996</u>	<u>Lov nr. 229 af 37.03.1996</u> (Historisk)	<u>BKI nr. 688 af 29.06.1999</u>	01.0
DBO	25.05.2007	<u>L 12 af 28.11.2007</u>	<u>Lov nr. 86 af 20.02.2008</u>	<u>BKI nr. 3 af 30.04.2008</u>	27.0
Protokol Udveksling af oplysninger	16.09.2009	<u>L 15 af 07.10.2009</u>	<u>Lov nr. 1131 af 04.12.2009</u>	<u>BKI nr. 43 af 09.06.2010</u>	01.0

Indhold	Status	Henvisninger
MLI	Indmeldt af Danmark	<u>C.F.8.3.1</u> <u>C.F.8.3.1.39</u>

Østrig har endvidere tiltrådt OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager med virkning fra den 1. december 2014. Se afsnit [C.F.8.1.2.3](#).

Bemærk

DBO'en indeholder ikke OECD's modeloverenskomst artikel 27 om bistand med opkrævning af skatter.

Se også

Se også www.bmf.gv.at om Østrigs skattemyndighed.

C.F.9.2.23.1.2 Østrig - Gennemgang af DBO'en

Indhold

Dette afsnit indeholder en gennemgang af DBO'ens artikler, artikel 1 - 31 og den tilhørende protokol og teknisk note.

Bemærk

Ved gennemgangen er det som udgangspunkt anført, om artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra 2017. Se DBO'en om den præcise ordlyd.

Se også OECD's modeloverenskomst afsnit C.F.8.2.2.1-32, som indeholder en nærmere gennemgang af de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 1, stk. 2 og artikel 1, stk. 3.

Se afsnit [C.F.8.2.2.1](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 1.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.2](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 2.

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

"Danmark" betyder Kongeriget Danmark, og dækker også ethvert område uden for Danmarks territorialfarvand, som efter dansk lovgivning og international ret er eller senere måtte blive betegnet som et område, hvor Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder til

- efterforskning og udnyttelse af naturforekomsterne på havbunden eller i dens undergrund og de overliggende vande
- anden virksomhed med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af det nævnte område.

Færøerne og Grønland er ikke omfattet af DBO'en.

Definitionen af "international trafik" afviger fra modeloverenskomsten. International trafik betyder i denne overenskomst enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis virkelige ledelse har sit sæde i en kontraherende stat, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden kontraherende stat.

Artiklen indeholder ikke en definition af "anerkendt pensionsinstitut".

Artiklen nævner ikke, at de kompetente myndigheder kan enes om en anden fortolkning.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.3](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 3.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se afsnit [C.F.8.2.2.4](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Artikel 5: Fast driftssted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.5](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 5.

I artiklens stk. 4, litra a)-d), er det ikke en forudsætning for ikke at statuere fast driftssted, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 4.1., om aktiviteter på forretningsstedet eller forretningsstederne, der udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde, og som ikke er omfattet af stk. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Af artiklens stk. 5 fremgår, at hvis en afhængig agent handler på et foretagendes vegne i en stat og har og udøver en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet (medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stykke 4, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke).

Artiklens stk. 6 om uafhængige agenter indeholder ikke modeloverenskomstens bestemmelse om, at en personen ikke anses for at være en uafhængig agent, hvis personen udelukkende - eller næsten udelukkende - arbejder for et eller flere nært forbundne foretagender.

Artiklen har ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst, stk. 8, som definerer, hvornår en person eller et foretagende er nært forbundet.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.6](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 6.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder en bestemmelse om fradrag for omkostninger, som foretagendet har afholdt for det faste driftssted. Det gælder også for generalomkostninger til ledelse og administration. Se artikel 7, stk. 3.

Hvis det har været sædvane at fastsætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af fordeling af foretagendets samlede fortjeneste, skal dette stadig være muligt. Se artikel 7, stk. 4.

Fortjeneste skal ikke henføres til et fast driftssted, hvis det faste driftssted kun har foretaget vareindkøb for foretagendet. Se artikel 7, stk. 5.

Den fortjeneste der skal henføres til det faste driftssted, skal opgøres efter samme metode år for år, medmindre der er grunde for en anden fremgangsmåde. Se artikel 7, stk. 6.

Fortjeneste omfatter også fortjeneste erhvervet af enhver deltager fra deltagelse i et interessentskab. Se artikel 7, stk. 8

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 7, stk. 3, om korresponderende justering.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.7](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Artikel 8: Skibsfart, transport ad indre farvande, luftfart og containere

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved driften af skibe og luftfartøjer i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Fortjeneste ved drift af skibe eller fly i international trafik omfatter også dertil knyttet fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere mv., der anvendes til transport af varer i international trafik. Se artikel 8, stk. 1.

Fortjeneste ved driften af både, der anvendes ved transport ad indre farvande, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 8, stk. 2.

Såfremt den virkelige ledelse for et foretagende, der driver skibsfartsvirksomhed, eller for et foretagende, der driver virksomhed med transport ad indre farvande, har sit sæde om bord på et skib eller en båd, skal ledelsen anses for at have sit sæde i den kontraherende stat, hvor skibet eller båden har sit hjemsted, eller såfremt et sådant ikke findes, i den kontraherende stat, hvor rederen er hjemmehørende. Se artikel 8, stk. 3.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 8, stk. 5.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.8](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.9](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 9.

Artikel 10: Udbytte

Artiklen afviger fra OECDs modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10 [C.F.8.2.2.10](#)

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct. af bruttobeløbet, hvis den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den kontraherende stat.

Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab (bortset fra et interessentskab) anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbytter med 0 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a).

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner, samt om begrebet retmæssig ejer, samt [LL § 3](#) i afsnit [C.D.8.10.5](#) Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber).

Bemærk

Det østrigske finansministerium har meddelt, at der ved anmodninger om tilbagebetaling af østrigsk skat efter DBO'en af indkomst, erhvervet fra og med 1. januar 2002 skal anvendes særlige skemaer. Se Tfs 2000, 520 SKM. Skemaerne kan rekvireres gennem Finanzamt Eisenstadt, A-7001 Eisenstadt, Neusiedler Strasse 46 eller via det østrigske finansministeriums hjemmeside, www.bmf.gv.at.

Se også

Se afsnit [A.B.4.1.4.2](#) om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1.

Bemærk

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 11, stk. 3.

Bemærk

Det østrigske finansministerium har meddelt, at der ved anmodninger om tilbagebetaling af østrigsk skat efter DBO'en af indkomst, erhvervet fra og med 1. januar 2002 skal anvendes særlige skemaer. Se TfS 2000, 520 SKM. Skemaerne kan rekvireres gennem Finanzamt Eisenstadt, A-7001 Eisenstadt, Neusiedler Strasse 46 eller via det østrigske finansministeriums hjemmeside, www.bmf.gv.at.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.11](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

Artikel 12: Royalties

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 12 i afsnit [C.F.8.2.2.12](#).

Se nærmere om Danmarks interne regler for beskatning af royalty i afsnit [C.F.3.1.9](#) og om begrebet retmæssig ejer i afsnit [C.F.8.2.2.10.1.3](#).

Se også afsnit [C.F.8.2.2.12.3](#) om tilbagebetaling af dansk royaltyskat.

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, af både, der benyttes til transport ad indre farvande, eller af rørlig formue, som hører til driften af sådanne skibe, luftfartøjer eller både, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 13, stk. 3.

Danmark kan kun beskatte den del af fortjenesten i SAS, som erhverves af den danske partner i SAS. Se artikel 13, stk. 5.

Bemærk

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 4 (opsamlingsbestemmelse).

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.13](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Se afsnit [C.F.8.2.2.14](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til skatteåret (kalenderår). Se artikel 15, stk. 2, litra a.

Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 15, stk. 3.

Lønindkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, har tjent ved arbejde ombord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

Se også

Se også

- Artikel 16 om bestyrelsesshonorarer
- Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19 om løn for offentligt hverv
- Artikel 21, stk. 5 om løn i forbindelse med kulbrintevirksomhed
- Afsnit [C.F.8.2.2.15](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

Artikel 16: Bestyrelsesshonorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.16](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.17](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 17.

Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Regel

Private pensioner, livrenter og andre lignende vederlag kun kan beskattes i modtagerens bopælsland. Se artikel 18, stk. 1. Det gælder, hvad enten de pågældende pensioner eller vederlag har forbindelse med tidligere ansættelsesforhold eller ikke.

Undtagelse - kildelandsbeskatning

Kildelandet kan beskatte pensioner, livrente og andre lignende vederlag, som udbetales fra kildelandet til personer, som har været hjemmehørende i kildestaten, men er blevet hjemmehørende i det andet land. Dette gælder, hvad enten de pågældende pensioner eller vederlag har forbindelse med tidligere ansættelsesforhold eller ikke. Se artikel 18, stk. 3.

Overgangsregel

Bestemmelsen om kildelandsbeskatning af pensioner mv. gælder ikke for personer, som allerede var flyttet til bopælslandet, og var begyndt at modtage pension mv. fra kildelandet inden den 27. marts 2008, hvor den nye DBO trådte i kraft.

Sociale ydelser

Ydelser efter sociallovgivningen kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.18](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 18.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag, der udbetales til den østrigske handelsdelegerede og til personalet ved denne østrigske udenrigshandelsrepræsentation, er omfattet af bestemmelsen.

Bestemmelsen i modeloverenskomsten artikel 19, stk. 1, litra b), om, at beskatningsretten overgår til det andet land, hvis hvervet er udført dér, og den fysiske person er hjemmehørende i dette land som statsborger i dette land eller ikke har taget bopæl i dette land kun for at varetage hvervet, er ikke medtaget i DBO'en.

Tjenestemandspensioner kan som hovedregel kun beskattes i kildelandet. Dog kan de kun beskattes i bopælslandet, hvis modtageren er hjemmehørende i og statsborger i dette land. Se artikel 19, stk. 2, litra b).

Bemærk

Artikel 19 gælder ikke for vederlag eller pension i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed, der drives af offentlig myndighed. I så fald anvendes bestemmelserne i artiklerne 15, 16, 17 og 18.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.19](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Artikel 20: Studerende

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.20](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 20.

Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Denne bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten. Se DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artiklen virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter (kulbrintevirksomhed), både for foretagender og deres medarbejdere. Se artikel 21, stk. 1.

Kulbrintevirksomhed der i en periode eller perioder sammenlagt strækker sig ud over 30 dage inden for en 12-månedersperiode får fast driftssted. Se artikel 21, stk. 2. Opgørelse af perioden omfatter også kulbrintevirksomhed udøvet af forbundne foretagender.

Virksomhed på borerig ud for kysten udgør et fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en periode eller perioder, der overstiger 365 dage i en 18-månedersperiode. Se artikel 21, stk. 3. Opgørelsen af perioden omfatter også borerigvirksomhed udøvet af forbundne foretagender.

Forsyningsvirksomhed (transport af forsyninger eller mandskab med skib eller luftfartøj) i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og lignende fartøjer. Se artikel 20 A, stk. 6. Se artikel 21, stk. 4.

Lønindkomst i forbindelse med arbejde ombord på skib og fly, bugserbåde og lignende fartøjer ved forsyningsvirksomhed beskattes efter reglerne i artikel 15, stk. 3. Se artikel 21, stk. 5.

Der er fastsat regler for beskatning af kapitalgevinst ved flytning af borerigge væk fra et land. Hvis et østrigsk foretagende flytter en borerig væk fra dansk kontinentalsokkel, kan Danmark ikke beskatte foretagendet af kapitalgevinst - værdistigning - på riggen, bortset fra genvundne afskrivninger. Se artikel 21, stk. 6.

Se også

Se også

- LBK nr. 1820 af 16/09/2021 om kulbrinteskatteloven
- DBO'en artikel 21 om indholdet af bestemmelsen.

Artikel 22: Andre indkomster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.21](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 21 om andre indkomster.

Artikel 23: Formue

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.22](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 22 om formue.

Formue, bestående af skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, og af både, der benyttes til transport ad indre farvande, eller af rørlig ejendom, som er knyttet til driften af sådanne skibe, luftfartøjer og både, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Se artikel 23, stk. 3.

Bemærk

Denne artikel har kun praktisk betydning for ejendomsværdiskat, som anses for en partiel formueskat, da Danmark ikke har generel formuebeskatning.

Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark anvender creditmetoden som lempelsesmetode efter stk. 1, litra a) og b).

Hvis en person i Danmark modtager indkomst, som efter overenskomsten kun kan beskattes i Østrig, anvendes exemption (ny metode) efter stk. 1, litra c).

Når Østrig er bopælsland, anvendes metoden exemption (ny metode) efter stk. 2, litra a og c. For udbytter fra et dansk selskab, som kan beskattes i Danmark efter artikel 10, anvendes dog creditmetoden efter stk. 2, litra b.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.23](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 23.

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.24](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 24.

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure kan kun indgives til den kompetente myndighed i bopælslandet.

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomstens artikel 25, stk. 5, om voldgift.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.25](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 25.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.26](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 26.

Artiklen er ændret ved [protokol af 16. september 2009](#) med dertil hørende tillægsprotokol.

Rammerne for informationsudvekslingen er nærmere præciseret i tillægsprotokollen. Se også pkt. 3.2. og 3.3. i bemærkningerne til lovforslaget til protokollen [2009/1 LSF 15](#).

Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.28](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 28.

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.29](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 29.

Artikel 30: Ikrafttræden

DBO'en trådte i kraft den 27. marts 2008 og har virkning fra 1. januar 2009.

Protokol af 16. september 2009 trådte i kraft den 1. maj 2010 og har virkning fra 1. januar 2011.

Se også

Se også afsnit [C.F.8.2.2.30](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 30.

Artikel 31: Opsigelse

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit [C.F.8.2.2.31](#) om OECD's modeloverenskomst artikel 31 om opsigelse.

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Skemaet viser relevante afgørelser på området:

Afgørelse	Afgørelsen i stikord	Yderligere kommentarer
Skatterådet		
SKM2019.263. SR	Artikel 5: Skatterådet bekræftede mod spørgers ønske, at medarbejderens beskæftigelse i Danmark medførte fast driftssted i Danmark for spørger. Spørger var en østrigsk virksomhed. Spørgers medarbejder i Danmark forestod salg og kundekontakt i Norden, løbende servicering af kunder, koordinering af projekter, deltagelse i projektmøder og vejledede i forbindelse med fremtidige byggeprojekter i Skandinavien. Medarbejderen arbejdede fra de forskellige byggepladser eller besøgte samarbejdspartnere eller underentreprenører i Skandinavien. Medarbejderen benyttede også sin private bopæl som arbejdsplads og havde ikke fået stillet anden arbejdsplads til rådighed. Skatterådet bekræftede, at medarbejderen i løbet af de	

	forskellige faser af spørgers projekter i Danmark måtte anses for at udføre en væsentlig og betydningsfuld del af spørgers kernevirkksomhed i sin helhed, og at de opgaver, medarbejderen udførte fra sin private bopæl, ikke kunne anses for at være udelukkende af forberedende eller hjælpende karakter.	
<u>SKM2018.216.</u> <u>SR</u>	Artikel 5: Skatterådet tiltrådte, at spørgers aktiviteter, ville udgøre et fast driftssted i Danmark, efter artikel 5, stk. 3, da arbejdets omfang oversteg 12 måneder. Spørger havde i perioden april-august 2017 udført arbejde for kunden. Byggepladsen blev herefter forladt af spørger. Spørger skulle i perioden juni-august 2018 udføre nyt arbejde for ordregiveren. Alt arbejde blev, og skulle udføres i kundens sommerpause. Det var oplyst, at kunden, fra start havde besluttet, at en del af forbedringerne skulle udføres som led i kontrakten for arbejdet i 2017, og at en anden del skulle udføres i 2018. Alle forbedringer kunne udføres i en kort periode, men ikke indenfor én sommerpause, pga. driftsmæssige begrundelser. Driftsmæssige afbrydelser skal medtages i beregningen af byggepladsens levetid, jf. OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 3, hvilket medførte, at 12-månedersfristen løb fra byggearbejdets start ved udførelsen af byggearbejdet i 2017. Hermed fik spørger et fast driftssted i Danmark.	
<u>SKM2017.509.</u> <u>SR</u>	Artikel 5: Spørgeren påtænkte at indgå en serviceaftale om drift, rengøring og pleje af en nyopført bygnings facader. Spørger ville ikke selv udføre opgaverne, men udlicitere dem til en anden virksomhed. Spørger fik såvel kontorlokaler som lager til rådighed i bygningen. Spørger fik ikke selv nogen medarbejdere i Danmark og lokalerne skulle således alene anvendes af den udenlandske virksomhed, som opgaverne blev udliciteret til. Skatterådet fandt, at spørger i kraft af den aftale, der var indgået med Selskab B, ville få et fast forretningssted til dets rådighed. Skatterådet fandt ligeledes, at underleverandøren udførte spørgers virksomhed igennem det faste driftssted, idet det arbejde, som underleverandøren udførte i Danmark, var en del af spørgers samlede aktivitet.	